

# Merverdiavgift ved uttak – spesielt i bygg- og anleggsbransjen

Kandidatnummer: 584

Leveringsfrist: 25.04.2013

Antall ord: 15 505



## Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1	Tema, oppgavens problemstilling.....	1
1.2	Avgrensing.....	1
1.3	Generelt om merverdiavgift.....	1
1.4	Nærmere om uttak .....	3
1.5	Rettskildesituasjonen .....	4
<b>2</b>	<b>HOVEDREGLENE FOR UTTAKSAVGIFT AV VARER OG TJENESTER... 8</b>	
2.1	Uttak omfatter «registrerte eller registreringspliktige virksomheter» .....	8
2.2	Varer .....	9
2.2.1	Hovedregelen for varer .....	9
2.2.2	Unntaket for kapitalvarer .....	12
2.2.3	Svensk rett .....	15
2.2.4	Dansk rett .....	17
2.3	Tjenester .....	19
2.3.1	Hovedregelen for tjenester .....	19
2.3.2	Forholdet til fradragsretten.....	24
2.3.3	Svensk rett.....	24
2.3.4	Dansk rett .....	26
<b>3</b>	<b>SÆRLIG OM UTTAK I BYGG- OG ANLEGGSSBRANSJEN .....</b>	<b>27</b>
3.1	Egenregi og fremmedregi .....	27
3.2	To uttaksbestemmelser i bygg- og anleggsbransjen .....	29
3.2.1	Forholdet mellom bestemmelsene.....	29
3.2.2	Om reglene er gjensidige utelukkende .....	30
3.3	Uttak i bygg og anleggsbransjen .....	32
3.3.1	Oppføring .....	32

3.3.2	Oppussing og modernisering mv. ....	41
3.4	Svensk rett .....	46
3.5	Dansk rett.....	49
<b>4</b>	<b>AVSLUTNING.....</b>	<b>53</b>
<b>5</b>	<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>55</b>
5.1	Lover og forskrifter .....	55
5.2	Norske offentlige dokumenter .....	55
5.3	Litteratur .....	55
5.4	Praksis.....	56
5.4.1	Rettspraksis .....	56
5.4.2	Forvaltningspraksis .....	56
5.5	Svensk, dansk og internasjonale kilder.....	57
5.5.1	Svensk rett.....	57
5.5.2	Dansk rett .....	57
5.5.3	EU-rett.....	58
5.6	Nettdokumenter .....	58

# **1 Innledning**

## **1.1 Tema, oppgavens problemstilling**

Jeg vil i denne oppgaven ta for meg uttaksreglene i merverdiavgiftssystemet. Uttaksreglene finnes i lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58 (mval.) kapitel 3 del II.

Jeg vil i oppgaven gi en oversikt over hovedreglene om uttaksavgift. Jeg vil videre gi en oversikt over hvilke særregler som gjelder ved oppføring av bygg og anlegg. I oppgaven vil jeg også gi en kortfattet oversikt over rettstilstanden i svensk og dansk rett, hvor jeg også peker på likheter og forskjeller mot norsk rett.

## **1.2 Avgrensing**

Oppgavens tema er uttaksreglene i merverdiavgiftssystemet. Jeg vil avgrense oppgaven mot særreglene i mval. § 3-23 om særlige formål, § 3-24 om motorkjøretøy og § 3-25 om varer og tjenester til vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøy. Dette dreier seg om særlige ordninger som ligger utenfor oppgavens område, jeg vil derfor avgrense mot disse.

## **1.3 Generelt om merverdiavgift**

Merverdiavgiften utgjør en betydelig inntektskilde for staten. For 2013 har Finansdepartementet (FIN) estimert inntektene av merverdiavgiften til 221,2 milliarder.<sup>1</sup>

Mval. § 1-1 sier at «merverdiavgift er en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester». Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester. Den generelle merverdiavgiftssatsen er på 25 pst. og det er avgiftspliktige næringsdrivende som oppkrever og betaler merverdiavgiften.

---

<sup>1</sup> Prop. 1 LS (2012-2013) side 38

Etter mval. § 8-1 har «et registrert avgiftssubjekt rett til fradrag for inngående merverdiavgift av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomhet». Fradragsretten innebærer at innbetalingen begrenses til *merverdien* i hvert omsetningsledd. Ved at de næringsdrivende har fradragsrett, gjennomføres prinsippet om at merverdiavgiften skal være en forbruksbeskatning. Ved at den registrerte næringsdrivende har fullt fradrag for inngående avgift unngås også opphoping av avgift hos den næringsdrivende. Den næringsdrivende blir ikke endelig belastet med avgiften, men oppkrever den.

Ved å ha et generelt utformet merverdiavgiftssystem med én sats for varer og tjenester, vil avgiften ikke påvirke sammensetningen av forbruket. Det skjer heller ikke tilpasninger i produksjonen når avgiften legges på sluttbruken. Det oppnås også lave administrative kostnader for de næringsdrivende ved å ha en generell utforming av merverdiavgiftssystemet.

Selv om merverdiavgiften er generell, og da omfatter alt av forbruk, finnes unntak til dette. FIN mener det er mer målrettet å gi direkte støtte til prioriterte områder enn å benytte unntak og særordninger i merverdiavgiftssystemet.<sup>2</sup> Likevel har vi unntak fra merverdiavgiften, som begrunnes med klare og grunnleggende prinsipper. For eksempel er omsetning og leie av fast eiendom unntatt fra merverdiavgift, jf. mval. § 3-11. Omsetning og leie av fast eiendom skjer ofte mellom private personer. Å fjerne unntaket om at omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsområdet, vil ikke være samfunnsøkonomisk fornuftig eller praktisk mulig.<sup>3</sup> Salg av fast eiendom er derfor virksomhet som er utenfor merverdiavgiftsloven. Uten unntaket ville slikt som studenthybler vært avgiftspliktig, noe som ikke er ansett som hensiktsmessig.

---

<sup>2</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 11

<sup>3</sup> Kristoffersen (2011) side 196

## 1.4 Nærmere om uttak

Det er i de fleste tilfeller omsetning som utløser beregning av merverdiavgift. I tillegg kan merverdiavgift beregnes ved uttak og innførsel av varer og tjenester, jf. mval. § 1-1 (1). Denne oppgaven tar for seg uttak. Uttak av varer og tjenester skjer uten omsetning utad, når en vare eller tjeneste tas ut av en avgiftspliktig virksomhet til bruk privat, eller i en virksomhet utenfor loven.

Uttaksbestemmelsene skal for det første sikre lik avgiftsbehandling på alt innenlands forbruk.<sup>4</sup> De fleste forbrukere kjøper sine varer og tjenester og betaler da forbruksavgiften der. Noen dekker derimot sitt forbruk ved å ta varer eller tjenester ut fra bedriften. Ut fra en likhetstanke må alle betale avgift uavhengig av om det er tale om uttak eller kjøp. Dette innebærer også at den næringsdrivende må betale merverdiavgift når denne tar ut varer eller tjenester fra egen bedrift til privat forbruk, på den måten blir avgiftspliktige varer og tjenester behandlet likt.

Et annet hensyn bak uttaksplikten er at den sikrer konkurransenøytralitet.<sup>5</sup> Som sagt har den næringsdrivende rett til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Hvis en virksomhet driver både virksomhet som er omfattet av loven og virksomhet som er unntatt loven, får den fradrag for inngående merverdiavgift i den virksomheten som er omfattet av loven. Uten plikt til å betale uttak får de som driver med virksomhet som er omfattet og virksomhet som er unntatt, et lavere kostnadsnivå enn andre, når man overfører ytelser fra den delen som er innenfor til den delen som er utenfor. Derfor er det uttaksplikt på varer som tas ut fra den registreringspliktige virksomheten. For tjenester er vilkåret annerledes, her må tjenesten ut av den samlede virksomheten. Hvorfor det er ulikt fra varer og tjenester vil jeg komme tilbake til under kapitlet om tjenester.

---

<sup>4</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 11

<sup>5</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 11

Merverdiavgiften beregnes normalt av vederlaget ved omsetningen, jf. mval. § 4-1. Ved uttak av varer og tjenester gjelder mval. § 4-9 som sier at beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften er «den alminnelige omsetningsverdi» for tilsvarende varer og tjenester. En fastsettelse av avgiftsgrunnlaget ved uttak i bygg og anlegg vil bli for omfattende for denne oppgaven. Det kan kort forklares at det er ikke omsetningsverdien for det fullførte bygget som skal avgiftsberegnes, men verdien til hver enkelt uttatt avgiftspliktig vare og tjeneste.<sup>6</sup> Et naturlig utgangspunkt for beregningen ville her vært hva bedriften ville tatt for å levere de samme varer og tjenester, eventuelt hva de ville betalt for å få noen til å utføre disse for seg selv.

## 1.5 Rettskildesituasjonen

Det er den alminnelige rettskildelære som er utgangspunktet i avgiftsretten. Innen dette rettsområdet er det et rikt tilfang av rettskilder, hvor de viktigste er lov, rettspraksis, forvaltningspraksis og nemndsavgjørelser.

Merverdiavgiften, slik vi kjenner den i dag, ble innført ved lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66 (mval. 1969). På skatte- og avgiftsområdet er lovgiver aktiv, noe som resulterer i mange lovendringer, herunder som endringer i mval. Loven ble etter hvert gammel, og sammenholdt med de mange endringene, var det behov for en lovrevisjon. Revisjonen ble avsluttet i 2009 og gjennomført ved vedtagelsen av merverdiavgiftsloven.

Lovens ordlyd har stor betydning i skatte- og avgiftsretten. Zimmer trekker ut av rettspraksis innen skatteretten at det av hensyn til den privates mulighet til forutberegnelighet og muligheten til å innrette seg, ikke kan illegge en bestemmelse et innhold som ligger langt fra en ren ordlydsfortolkning.<sup>7</sup> Andre rettskilder er relevante, men de nevnte hensynene skal tillegges vekt. Dette forutsettes også i lovens forarbeider hvor det står «Siden skatte-

---

<sup>6</sup> Refsland (2010) side 126

<sup>7</sup> Zimmer (2009) side 48

og avgiftsretten er innenfor legalitetsprinsippets kjerneområde, vil lovens ordlyd stå sentralt ved vurderingen av merverdiavgiftsrettslige spørsmål».<sup>8</sup>

Lovendringen i 2009 var ment som en ren teknisk revisjon. Dette fremgår av forarbeidene i Ot.prp. nr. 76 (2008-2009), blant annet i kapittel 1. Formålet var å gjøre merverdiavgiftsloven mer oversiktlig og tilgjengelig, materielle endringer ble gjennomført i svært liten grad. Endringene bestod blant annet i endret ordlyd, endret oppbygging av paragrafene og endret kapitteloppbygging. Før den tekniske revisjonen var det mange forskrifter til merverdiavgiftsloven. I forbindelse med revisjonen av loven ble også forskriftsverket revidert og samlet i én forskrift.

I forarbeidene blir det skrevet at revisjonen ikke var ment å være noen realitetsendring, med mindre det er spesifikt uttrykt. Det vil si at det ved tolkning av loven skal være en presumsjon for at rettsstilstanden er lik som før endringen.<sup>9</sup> Dette medfører at rettskilder er relevante, selv om de skriver seg til loven av 1969. Forarbeidene presiserer imidlertid at tolkningspresumsjonen ikke endrer ordlydens vekt som rettskilde. Det vil si at dersom det viser seg at den endrede ordlyden ikke er forenelig med den tidligere rettsstilstand, vil ordlyden i den nye loven få avgjørende vekt.

Forarbeidene til merverdiavgiftsloven 2009 er Ot.prp. nr. 76 (2008-2009). Bestemmelser som er sentrale i denne oppgaven, slik som mval. §§ 3-21, 3-22 og 3-26, gjennomgikk ingen realitetsendring ved lovrevisjonen i 2009. Dette fremgår av presumsjonen nevnt ovenfor sammenholdt med at feltet ikke er beskrevet nærmere i forarbeidene som et endret felt og at det står i kommentarene til den enkelte bestemmelse at bestemmelsene tilsvarer bestemmelser i mval. 1969. På denne bakgrunn vil forarbeidene til lovrevisjonen i 2009 ikke gi noen veiledning til hvordan reglene oppgaven tar for seg skal forstås.

---

<sup>8</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) side 14

<sup>9</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) side 14



Uttaksreglene ble gjennomgått i starten/midten av 2000-tallet og munnet ut i et lovforslag om visse endringer av uttaksreglene, ved Ot.prp. nr. 59 (2006-2007). Lovendringen ble vedtatt som en endringslov til mval. 1969. For denne oppgavens del vil derfor disse forarbeidene være en sentral kilde. Det er også andre forarbeider som kan belyse lovreglenes forhistorie.

Det er sparsomt med rettspraksis fra høyere instanser på merverdiavgiftsfeltet denne oppgaven tar for seg.

Stillingen til forvaltningspraksis som rettskilde varierer fra rettsområde til rettsområde. Domstolene føler seg generelt lite bundet av forvaltningspraksis. For å kunne tillegge forvaltningspraksis rettskildemessig vekt, er det normalt et vilkår at den skal være langvarig og fast.<sup>10</sup> På merverdiavgiftsfeltet finnes det omfattende praksis.

Skattedirektoratet gir årlig ut MVA-håndboken, det gis bindende forhåndsuttalelser som publiseres og klagenemnda for merverdiavgift (KMVA) behandler et stort antall saker som også publiseres. Når forvaltningspraksis publiseres på en slik måte, er det mulig å sette seg inn i om denne er langvarig og fast, og dermed kan tillegges rettskildemessig vekt.

MVA-håndboken tar for seg merverdiavgiftsloven, med særlig sikte på avgiftsmyndighetenes praksis.<sup>11</sup> Boken er laget for å forenkle arbeidet for de som jobber i avgiftsetaten for å oppnå en riktig og ensartet praksis. Som rettskilde vil man kunne benytte seg av boken for å få vite hva praksis på rettsområdet er. Domstolene har lagt vekt på slik praksis som et tolkningsmoment. Det viser seg videre at praksis lettere kan avvikes av domstolene

---

<sup>10</sup> Eckhoff (2001) side 233 flg.

<sup>11</sup> MVA-håndboken (2012) side III

der det skjer til gunst for den private part enn det motsatte.<sup>12</sup> Selv om forvaltningspraksis på dette feltet tillegges vekt, vil den ikke stå seg dersom den er i strid med en høyesterettsdom. Kontroll med forvaltningen er en viktig oppgave for domstolene, dermed er det naturlig at domstolene ikke legger avgjørende vekt på forvaltningspraksis.

Skattedirektoratet utgir bindende forhåndsuttalelser om merverdiavgift, jf. mval. kap. 17. Dette vil bidra til større forutsigbarhet i forhold til planlagte disposisjoner, ved at innsender får avklart avgiftsmessige konsekvenser i forkant.<sup>13</sup> Etter mval. § 17-1 skal uttalelsen legges til grunn som bindende dersom den uttalelsen gjelder krever det. Dette innebærer at uttalelsen ikke er bindende for noen andre enn den den gjelder, men ut fra prinsippet om likebehandling vil en slik uttalelse være retningsgivende også for andre. Uttalelsen kan ikke påklages, men avgjørelser hvor bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan prøves i egen sak for domstolene.

Videre avsier klagenemnda for merverdiavgift avgjørelser i klagesaker. Det foreligger både forhåndsuttalelser og avgjørelser i klagesaker som omhandler de temaer som skal drøftes i denne oppgaven.

Både avgjørelser av klagenemnda og bindende forhåndsuttalelser blir publisert, slik at praksisen er tilgjengelig. Tilgjengeliggjøring av høyere instansers avgjørelser, som i hovedsak er førende for underliggende organer, medfører at avgiftspliktige kan innrette seg etter avgjørelsene. Dette tilsier at avgjørelsene kan tillegges noe mer vekt enn avgjørelser av klagesaker på andre felter i forvaltningen.

---

<sup>12</sup> Rt. 1985 s. 93 og Rt. 2003 s. 1821

<sup>13</sup> MVA-håndboken (2012) side 830

## **2 Hovedreglene for uttaksavgift av varer og tjenester**

Jeg vil i kapitel 2 gjennomgå hovedreglene om uttaksavgift for varer og tjenester

I kapitel 2.2 vil jeg gjennomgå hovedreglene for uttaksavgift av varer. Videre vil jeg behandle unntaket for kapitalvarer. Unntaket for kapitalvarer har sammenheng med justeringsreglene og jeg vil derfor drøfte justeringsreglenes relasjon til uttak.

Deretter gjennomgås hovedreglene for uttaksavgift for tjenester i kapitel 2.3. Drøftelsen vil omfatte hvilke tjenester det skal beregnes uttaksavgift for. Videre vil jeg drøfte sentrale vilkår.

Svensk og dansk rett vil bli presentert kortfattet etter begge kapitler.

### **2.1 Uttak omfatter «registrerte eller registreringspliktige virksomheter»**

Det er den «registrerte eller registreringspliktige virksomheten» som er omfattet av uttaksplikten. Siden ordlyden er «registrerte eller registreringspliktige», er det ikke noe forskjell på om bedriften faktisk er registrert eller ikke i Merverdiavgiftsregisteret. Utgangspunktet for uttaksplikten er om virksomheten skulle ha vært registrert eller ikke. Formålet med dette er naturligvis at en skal unngå omgåelse der en registreringspliktig bedrift ikke har registrert seg. Dette utgangspunkt i mval. § 3-21 står i motsetning til mval. § 8-1 om fradrag, som omfatter «et registrert avgiftssubjekt». Det vil heller ikke spille noen rolle om den registrerte eller registreringspliktige har krevd fradrag eller ikke.

Hovedregelen for registreringsplikt finner vi i mval. § 2-1 (1), som lyder: «Næringsdrivende og offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteget 50.000 kroner i en periode på tolv måneder.» Som nevnt får registreringsplikten direkte tilknytning til avgiftsplikten. Det vil si at næringsdrivende med lav omsetning eller små uttak faller utenfor merverdiavgiftsloven.

Plikten til å betale uttaksavgift omfatter den «registrerte eller registreringspliktige virksomheten», hvilket innebærer en avgrensning mot de som bare er ansatte i virksomheten. Dette betyr at hvis man er ansatt i en bedrift, i motsetning til for eksempel å drive et enkeltpersonsforetak, kan denne personen ikke bli ilagt avgift ved at han «tar ut» tjenester. Driver man enkeltpersonsforetak kan det bli tale om å «ta ut» tjenester av virksomheten. Dette har i praksis bydd på enkelte problemer. Et eksempel på dette er et vedtak fra skatteetaten, som er omtalt i medlemstidskriftet skattebetalerne, der en tømrer og hans søster hadde arvet en familiehytte.<sup>14</sup> Han måtte betale uttaksmerverdiavgift av hans arbeidsinnsats etter å ha satt opp en ny hytte. Hadde han derimot vært ansatt i sitt eget AS, ville det vært aksjeselskapet som hadde vært den registrerte næringsdrivende. Da hadde det i utgangspunktet ikke vært en registreringsplikt for personen og det ville dermed ikke foreligget noe å beregne uttaksmerverdiavgift av. Det er heller ingen forskjell at det er hans eget AS.<sup>15</sup>

## **2.2 Varer**

### **2.2.1 Hovedregelen for varer**

Jeg vil her se på de ulike vilkårene for at det skal beregnes merverdiavgift etter mval.

§ 3-21 (1) 1. pkt. Etter mval. § 3-21 (1) 1. pkt. skal det «beregnes merverdiavgift når en vare tas ut fra den registrerte eller registreringspliktige virksomheten».

#### **2.2.1.1 Vare**

Mval. § 3-21 (1) 1. pkt. omfatter uttak av varer. Etter mval. § 1-3 (1) bokstav b, skal varer forstås som «fysiske gjenstander, herunder fast eiendom og elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde». Etter en alminnelig språklig forståelse vil «fysiske gjenstan-

---

<sup>14</sup> Skattebetaleren (2012). <http://www.skatt.no/skattebetaleren/arkiv1/bygget-egen-hytte-fikk-momssmell/>

<sup>15</sup> Gjems-Onstad (2011) side 72

der» omfatte et stort spekter av eiendeler i bedriften, såfremt de er fysiske. Dette vil da innebære at både anleggsmidler og omløpsmidler er omfattet. Tjenester derimot står i motsetning til varer. Immaterielle goder favner inn under tjenestebegrepet, og faller derfor utenfor varebegrepet.

#### 2.2.1.2 "Tas ut"

Det er videre et vilkår om at varen må «tas ut», jf. mval. § 3-21 (1). Det at man tar ut en vare vil typisk være at snekkeren tar med seg materialer hjem for å bruke disse på sin private bolig. Det å «ta ut» en vare av virksomheten, må forstås som at bruken i virksomheten opphører.<sup>16</sup> Ved at bruken i virksomheten opphører, vil varen bli benyttet utenfor den registrerte virksomheten, enten privat eller i virksomhet utenfor loven. Virksomheten mister da råderetten over tingen. En kan videre spørre om en bruksendring er nok. Med utgangspunkt i ordlyden, vil ikke dette samsvare med at varen er «tatt ut». Er varen fortsatt i virksomheten, delvis eller med en annen bruk, er den ikke «tatt ut». Denne løsningen går også fram av MVA-kommentaren, der uttales det på samme måte at en eventuell bruksendring ikke anses som tilstrekkelig.<sup>17</sup>

Det kan videre spørres om tingsleie og lån kan være uttak av varer. Et eksempel på slik bruk kan være sporadisk utlån av slikt som virksomhetens maskiner. Dette kan ikke sies å være en varig tilstand. Maskinene vil likevel returnere til bedriften. Vilkåret «tatt ut» kan ikke sies å være tilfredsstilt i slike tilfeller. Det må imidlertid tilføyes at hvis ansatte derimot låner eiendeler som blir brukt til utleie, kan det bli tale om uttaksmerverdiavgift av lånet. Et slikt type lån må sies å være en tjeneste, så det kommer jeg tilbake til under kapitlet om tjenester.

---

<sup>16</sup> Gjems-Onstad (2011) side 63

<sup>17</sup> MVA-kommentaren (2011) side 261

#### 2.2.1.3 "Ut fra den registrerte eller registreringspliktige virksomheten"

Regelen gjelder der en vare tas ut fra den «registrerte eller registreringspliktige virksomhet». Lovens ordlyd må forstås slik at det er nok at varen tas ut fra virksomheten, det trengs altså ikke noe øvrig presisering av hvor varen er.

Det er to typetilfeller som faller inn under vilkåret. Det første gjelder uttak til privat bruk, slik som der en entreprenør tar materialer i bruk for å bygge sin egen bolig på egen tomt. Det andre gjelder der varen tas i bruk i virksomhet som faller utenfor den registrerte virksomheten. Med dette menes virksomhet som faller utenfor merverdiavgiftsloven.<sup>18</sup> Dette kan gjelde en entreprenør som i tillegg til å yte varer og tjenester til eksterne, har utleie av en leiegård han eier. Etter mval. § 3-11 er utleie av fast eiendom unntatt fra loven. Overføring av varer fra entreprenørvirksomheten til leiegården, er derfor å regne som å ta den ut av den registrerte virksomheten.

#### 2.2.1.4 Tilknytning til fradrag retten

Etter mval. § 3-21 (2) skal det beregnes merverdiavgift «i det omfang avgiftssubjektet har hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift». Dette innebærer en begrensning i plikten til å beregne uttaksavgift, da det er et vilkår at avgiftssubjektet har hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Hensynet bak er å gjenopprette nøytralitet i systemet hvor forutsetninger for fradrag har falt bort. Dersom det ikke er ført noe fradrag, er det heller ikke noe å gjenopprette.<sup>19</sup> Det er imidlertid ikke noe krav til at fradrag faktisk er ført. Det er nok at avgiftssubjektet «har hatt rett til» fradraget.

---

<sup>18</sup> Refsland (2010) side 70

<sup>19</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 14

Etter mval. § 3-21 (2) 2.pkt. fremkommer det at vilkåret for fradragsrett ikke gjelder der «den manglende fradragsretten skyldes at varen ved anskaffelsen er fritatt for merverdiavgift.»

## 2.2.2 Unntaket for kapitalvarer

Når det gjelder kapitalvarer, oppstiller mval. § 3-21 (1) 2. pkt. en annen grense for plikten til å beregne uttaksavgift. Etter mval. § 3-21 (1) 2. pkt. er regelen at «det skal likevel ikke beregnes merverdiavgift for kapitalvarer som nevnt i § 9-1 dersom varen tas ut til formål innenfor den samlede virksomhet».

Kapitalvarer som er nevnt i mval. § 9-1, er omfattet av justeringsreglene. Nedfor vil jeg se nærmere på dette, hvor jeg først ser på justeringsreglene for kapitalvarer, og så ser på forholdet mellom justeringsreglene og uttaksreglene.

### 2.2.2.1 Justeringsreglene for kapitalvarer

Forutsetningen for fradraget av inngående merverdiavgift, eller manglende fradragsrett kan endres på et senere tidspunkt. Formålet til justeringsreglene er at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden.<sup>20</sup>

Definisjonen av kapitalvarer i denne sammenheng følger av mval. § 9-1 (2). Dette gjelder for det første, i medhold av bokstav a, maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst kr 50 000. For det andre, i medhold av bokstav b, fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene utgjør minst kr 100 000. FIN vurderte det som hensikts-

---

<sup>20</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52

messig at justeringsbestemmelsene skulle omfatte driftsmidler av større verdi, da det ved større anskaffelser vil være mest aktuelt å tilpasse seg for å unngå merverdiavgift.<sup>21</sup> Det ble videre innført en nedre grense, herunder inngående merverdiavgift på kr 50 000 og kr 100 000, ut fra forenklingshensyn slik at man unngår å justere for mindre merverdiavgiftsbeløp. Vedlikehold og reparasjon, som jeg omtaler i 3.3.2, er ikke nevnt i bestemmelsen, og FIN anså det heller ikke hensiktsmessig at disse skulle omfattes av bestemmelsen.

Ved anskaffelser av varer og tjenester som skal brukes i virksomheten gis det et umiddelbart fradrag, jf. mval. § 8-1. En slik ordning med umiddelbart fradrag vil fungere godt for varer som omsettes i virksomheten.<sup>22</sup> En slik umiddelbar fradragsføring eller manglende fradragsføring, uten etterfølgende korrigering, kan være uheldig for kapitalvarer.<sup>23</sup> Årsaken til dette er at kapitalvarer gjerne forbrukes over lang tid i virksomheten og hvis tilknytningen til virksomheten endrer seg, speiles ikke bruken i virksomheten. Etter mval. § 9-2 (1) skal et registrert avgiftssubjekt justere inngående merverdiavgift «når bruken av en kapitalvare etter anskaffelsen, framstillingen eller fullføringen endres fra fradragsberettiget formål til ikke-fradragsberettiget formål, eller motsatt». Med endret bruk forstås «en forandring i de faktorene som er bestemmende for fradragsretten for en kapitalvare.»<sup>24</sup>

Etter mval. § 9-4 er justeringsperioden for varer som nevnt i bokstav a fem år, mens for kapitalvarer nevnt i bokstav b, ti år etter fullføringen. Justering skal foretas hvert regnskapsår, på grunnlag av endringer i fradragsprosenten, jf. mval. § 9-5. Justeringer skal likevel ikke skje på endringer på mindre enn ti prosent i forhold til justeringsperiodens begynnelse, jf. mval. § 9-5 (3).

---

<sup>21</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 50

<sup>22</sup> Refsland (2010) side 157

<sup>23</sup> Innst.O.nr. 94 (2006-2007) side 16

<sup>24</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52



Reglene kan lettere illustreres med et eksempel: En virksomhet oppfører et bygg, og leier to deler ut til to avgiftspliktige leietakere og to andre deler leies ut til to leietakere som ikke er avgiftspliktig. Virksomheten selv, under forutsetning av at den er frivillig registrert, kan dermed fradragsføre 50 % av all inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene. Hvis en av de avgiftspliktige leietakerne byttes ut med en leietaker som ikke er avgiftspliktig etter ett år, må det foretas en justering, jf. mval. § 9-2. Etter mval. § 9-5 vil dette tilsi at i inneværende regnskapsår skal det justeres av 1/10 av 25 % av inngående fradragsført merverdiavgift. Virksomheten må vurdere bruken for å kontrollere om det foreligger rett eller plikt til å justere inngående avgift hvert år i ti år.

Denne løsningen med justering sikrer at merverdiavgift blir belastet riktig i forhold til varens bruk innen virksomheten.

#### 2.2.2.2 Justeringsregler i relasjon til uttak

Uttak av en kapitalvare vil innebære «endret bruk», jf. mval. § 9-1, og skal medføre en justering av inngående merverdiavgift. Dette reiser spørsmål om forholdet til uttaksbestemmelsene.

Etter mval. § 3-21 skal det ikke «beregnes merverdiavgift for kapitalvare som nevnt i § 9-1 dersom varen tas ut til formål innenfor den samlede virksomheten». Dette er ingen åpenbar løsning og ulike alternativer ble vurdert av lovgiver.<sup>25</sup>

Det grunnleggende hensynet til de ulike regelsett er henholdsvis at justeringsbestemmelsene skal korrigere fradragsretten, mens uttaksbestemmelsen skal sikre at forbruk i prinsippet blir belastet med lik avgift. Dette tilsier at selv om kapitalvaren er omfattet av justeringsreglene bør uttaksreglene gjelde, da hensynene bak reglene er ulike. Derfor

---

<sup>25</sup> Innst. O. nr. 94 (2006-2007) side 22

mente FIN at uttak til privat bruk eller til formål utenfor den samlede virksomheten skal følge alminnelige uttaksregler. Imidlertid mente FIN at uttak av kapitalvarer som skjer innenfor den samlede virksomheten, kun skal følge justeringsbestemmelsene. Herunder ble det begrunnet i forarbeidene med at uttaksbestemmelsene ikke skulle komme til anvendelse i slike tilfeller av forenklingshensyn.<sup>26</sup>

Når en kapitalvare tas ut av avgiftspliktig virksomhet, men innenfor den samlede virksomhet, ble det ansett enklere å praktisere ett regelsett, altså kun ha justeringsbestemmelsene å forholde seg til. Når varen derimot uttas til privat bruk eller formål utenfor den samlede virksomheten skal det etter dagens regler beregnes uttaksmerverdiavgift.

Dette medfører også at kapitalvare kan tas ut av avgiftspliktig virksomhet uten avgiftsmessige konsekvenser, etter justeringsperiodens utløp. I tillegg unngår man å ta stilling til omsetningsverdien for kapitalvaren med hensyn til uttaksverdien ved uttak i de tilfeller varen blir i den samlede virksomhet.

### 2.2.3 Svensk rett

I Sverige blir avgift for uttak av varer regulert av mervardiskattelagen 1994:220 (ML). ML 2. kap. §§ 2 og 3 regulerer uttak av varer. Disse paragrafene ble harmonisert med EU-retten i 2008.<sup>27</sup>

Systemet for beregning av merverdiavgift ved uttak av varer er i hovedsak likt i Norge og Sverige. Dette gjelder med unntak av kapitalvarer, hvor ulike systemer benyttes.

---

<sup>26</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 44

<sup>27</sup> Karnov nettutgave – lovkommentar ML (1994:200), 2. kap. § 2, note av Marianne Svanberg

Skatteverket i Sverige tilsvarende den norske skatteetaten. Ifølge skatteverket i Sverige er formålet med uttaksavgift at når en vare tas ut av en virksomhet for privat konsum skal det behandles avgiftsmessig på samme måte som når en konsument forbruker en vare av samme slag.<sup>28</sup> Det er flere alternative situasjoner som fører til at uttaksavgift skal beregnes etter svensk rett. For det første skal det beregnes uttaksavgift i medhold av kap. 2 § 2 1. pkt. når man tar ut en vare til privat bruk. For det andre medfører bestemmelsen at avgift skal beregnes dersom varen overføres uten godtgjørelse. For det tredje vil overføring til andre formål utenfor den «egna virksomheten» medføre uttaksavgift. Vilkåret motsvarer artikkel 16 første ledd i direktiv 2006/112/EF.<sup>29</sup> Hva som faller utenfor «egna virksomheten» kan derfor tolkes i lys av EU-direktivet. Det fremkommer av artikkelen at merverdiavgift skal beregnes ved «their application for purposes other than those of his business», hvilket tilsier at vilkåret bør forstås slik at overføring til bruk som er virksomhetens formål uvedkommende, medfører uttaksavgift. I et slikt tilfelle vil virksomheten selv anses som sluttbrukeren.

ML kap. 2 § 2 2. pkt. inneholder ytterligere et alternativ. Etter denne bestemmelsen skal uttaksavgift beregnes hvis en momspliktig virksomhet «för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalningen.» Dette kan sammenlignes med reglene i norsk rett om beregning av merverdiavgift ved uttak til virksomhet som er unntatt merverdiavgiftsloven.

Det kan så spørres om forholdet til kapitalvarer. I svensk rett er det generelle bestemmelser om justering av fradrag for inngående merverdiavgift, jf. ML kap. 8a. Dette innebærer at

---

<sup>28</sup> Svensk Handledning för mervärdesskatt 2012, kapitel 6.6

<sup>29</sup> Karnov nettutgave – lovkommentar ML (1994:200), 2. kap. § 2, note av Marianne Svanberg

fradrag for inngående avgift skal justeres dersom bruken av varen endres etter innkjøpet eller varen overføres.<sup>30</sup>

Etter ML. kap. 8 a § 5 skal det likevel ikke foretas justering, dersom kapitalvaren skal uttaksberegnes. Dette vil altså tilsi at endret bruk av kapitalvaren som for eksempel en overføring av varen, medfører en uttaksavgift etter ML kap. 2 og da skal justering ikke skje. Det vil si at norsk og svensk rett benytter seg av ulike metoder for å beregne avgift på slike kapitalvarer, imidlertid vil det beregnes avgift under begge systemer.

Uttaksavgift skal bare beregnes dersom «den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan», jf. ML kap. 2 § 3. Dette viser at den svenske hovedregel slik som den norske har krav om fradrag for inngående merverdiavgift, for at det skal bli tale om uttaksavgift. Dette vilkåret er tatt inn med tanke på å gjenopprette nøytralitet i systemet. Et unntak fra denne hovedregelen finnes i ML kap. 2 § 3 om oppkjøp av fartøy, luftfartøy eller anskaffelser etter kap. 3 § 21.

#### 2.2.4 Dansk rett

I Danmark blir merverdiavgift regulert av Lovbekendtgørelse 2011-03-28 nr. 287 om merværdiafgift, (momsloven). Plikten til å beregne merverdiavgift for uttak fremkommer i momsloven § 5 stk. 1 1. pkt. Bestemmelsens overordnede formål er å oppnå nøytralitet ved å avgiftsbelegge det endelige forbruket slik at man ikke vil oppnå merverdiavgiftsmessige fordeler ved å ha tilgang til en bedrifts eiendeler.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Svensk Handledning för mervärdesskatt 2012, kapitel 16.2

<sup>31</sup> Jørgensen (2007) side 209

Uttak skal forstås som varer eller tjenester som er innkjøpt eller innført i forbindelse med virksomheten, som anvendes på en slik måte at de kan sidestilles som en leveranse.<sup>32</sup> En forutsetning for å beregne merverdiavgift ved uttak er at det er oppnådd hel eller delvis fradragsrett ved anskaffelsen. Det skal etter 2. pkt. beregnes uttaksavgift når «udtagning sker til privat bruk for virksomhedens indehaver eller for dennes personale eller til vederlagsfri overdragelse eller i øvrigt til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser». Dette innebærer på lik linje med norsk rett at uttak til privat bruk, vederlagsfri overdragelse, som for eksempel gave, og uttak til ikke-avgiftspliktig virksomhet er omfattet.

Det følger av momsloven § 8 stk. 2 at uttak av «aktiver» skal sidestilles med omsetning, på lik linje med uttak av varer og tjenester. Bestemmelsen oppstiller et unntak for «aktiver» som omfattes av reglene i §§ 43 og 44 om regulering for investeringsgoder.

Ved uttak av investeringsgoder som omfattes av reglene i §§ 43 og 44 skal det ikke beregnes uttaksavgift, det skal i stedet foretas en justering av inngående merverdiavgift. Et eksempel er der en entreprenør har maskiner som er omfattet av momsloven § 44. Her skal det foretas justering av den fradragsberettigede avgift hvis det skjer endring i anvendelsen av godet. Skjer det justering skal det ikke beregnes uttaksavgift. Etter utløpet av justeringsperioden, som er fem år for maskiner, er det momsplikt etter momsloven § 8 stk. 2.<sup>33</sup> Imidlertid vil momsgrunnlaget være null, hvis uttaket skjer etter utløpt reguleringsperiode.

Reglene i dansk rett om regulering av investeringsgoder, er i stor grad tilsvarende de norske justeringsreglene.

---

<sup>32</sup> Den juridiske vejledning 2013-1. kap. D.A.4.3.1

<sup>33</sup> Jørgensen (2007) side 248

## 2.3 Tjenester

### 2.3.1 Hovedregelen for tjenester

Jeg vil her se på de ulike vilkårene for at det skal beregnes merverdiavgift etter mval. § 3-22 (1). Etter mval. § 3-22 (1) 1. pkt. skal det «beregnes merverdiavgift når en tjeneste tas ut fra den registrerte eller registreringspliktige virksomheten til privat bruk eller til andre formål utenfor den samlede virksomhet».

#### 2.3.1.1 Hvilke tjenester kan «tas ut»

Jeg vil her se på vilkåret til «tas ut» i forbindelse med tjenester.

For det første vil det etter en alminnelig språklig forståelse være en sammenheng mellom hva virksomheten driver med og hva som «tas ut». Tjenester virksomheten selv omsetter vil opplagt oppfylle denne sammenhengen. Dette vil for eksempel være rørleggertjenester i rørleggerforretning.

Det kan videre spørres om det er et krav til at tjenester som «tas ut» etter mval. § 3-22 må omsettes utad. I forhold til dette spørsmålet kan vi for oversiktens skyld dele tjenestene i tre grupper. Det er for det første tjenester som omsettes i virksomheten, for det andre tjenester som bedriften ikke omsetter til andre, men likevel er sterkt knyttet til virksomheten og for det tredje tjenester som ikke er knyttet til virksomheten.<sup>34</sup>

Når det kommer til førstnevnte gruppe er det som sagt innledningsvis slike tjenester bestemmelsen er ment å omfatte.

---

<sup>34</sup> Kristoffersen (2011) side 100

Når det kommer til sistnevnte, er det ingen sammenheng og det er derfor ingen tjeneste å ta ut. Det ble i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) avsnitt 5.2, om uttak av tjenester til privat bruk, stilt spørsmål ved om bruk av virksomhetens ansatte på andre områder enn det som produseres, nyttes eller omsettes i bedriften kunne bli gjenstand for uttaksberegning. FIN ønsket ikke en slik utvidelse, og mente at slike forhold ikke kunne sies å utgjøre et avgiftspliktig forbruk.

Når det gjelder tjenester innen andre kategori, vil det ut fra en ordlydsfortolkning ikke kunne sies å være en betingelse for avgiftsplikt at bedriften omsetter tjenesten utad. Dette er i samsvar med uttalelsen ovenfor i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) avsnitt 5.2 hvor FIN uttaler at de har vanskeligheter for å se at «tjenester som ikke omsettes, nyttes eller produseres i virksomheten kan anses uttatt fra denne.» Motsatt at tjenester som omsettes, nyttes eller produseres kan anses uttatt. I merverdiavgiftshåndboken uttales det at kravet til tilknytning er at «tjenesten må være av en art som enten omsettes i virksomheten, benyttes i virksomheten eller på annen måte har tilknytning til virksomheten».<sup>35</sup>

Dette innebærer altså at tjenester i andre kategori, som omhandler tjenester som virksomheten ikke omsetter til andre, men likevel er sterkt knyttet til, også kan tas ut av virksomheten.

For det andre er det gode grunner for å trekke en grense mot private dagligdagse gjøremål. En slik grense er ikke noe som kan leses ut av ordlyden. Imidlertid er denne grensen omtalt i forarbeidene.<sup>36</sup> Her mener FIN at selv om tjenestene samsvarer med hva som blir omsatt i virksomheten er det ikke alltid tale om uttak. En næringsdrivendes dagligdagse gjøremål er ikke uttakspliktig. KMVA-2007-6030 kan brukes for å illustrere problemstillingen. Her hadde en klager drevet omsetning av oppussingstjenester. Klager kjøpte så en bolig

---

<sup>35</sup> Merverdiavgiftshåndboken (2012) side 277

<sup>36</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2008) side 23

som han brukte noen år på å renovere. Skatteetaten hevdet her at det var tale om et avgiftspliktig uttak. Klager hadde ingen formell kompetanse, og hevdet det kun var tale om ufaglært arbeid og at oppussing av egen bolig var sporadisk og tilfeldig. Klager så derfor ikke rimeligheten av at hans ufaglærte arbeid skulle regnes som uttak. Det er ikke uvanlig at noen som kjøper oppussingsobjekter selv gjennomfører gjøremål som riving, snekring, tapetsering, rydding og flislegging. Spørsmålet er da hvor grensen går mellom det som kan kalles private dagligdagse gjøremål og det som omfattes som uttak av tjenester.

FIN forutsetter her at «ferdighetsutnyttelsen i forbindelse med gjøremålet ikke kunne ha skjedd omtrent like godt om vedkommende ikke hadde drevet næringen på grunnlag av ferdigheten».<sup>37</sup> FIN henviser videre til kapitel ni hvor det fremkommer et krav til spesielle forutsetninger eller spesialkompetanse.

I følge MVA-kommentaren innebærer grensen en viss bruk av spesialkompetanse for at det skal foreligge avgiftspliktig uttak. I illustrasjonen fra KMVA-2007-6030 er det nettopp dette som ikke er tilfelle. Det foreligger her ingen spesialkompetanse og nemnden konkluderte også med at prosjektet bar preg av å være hobby. Skattedirektoratet legger til grunn at det på felter hvor det kreves autorisasjon eller lignende, vil være naturlig å trekke grensen mellom hvilke gjøremål alle kan gjøre og arbeid bare den med autorisasjon kan gjøre.<sup>38</sup> Typiske eksempler vil her være autoriserte rørleggere og elektrikere.

Det spiller ingen rolle i merverdiavgiftsretten om arbeidet utføres på fritiden eller i vanlig arbeidstid. Dette står i kontrast til skatteretten, jf. skatteloven § 5-1 (1) jf. § 5-15 (1) bokstav j nr. 6 og 7.<sup>39</sup> Dette har blant annet blitt lagt til grunn i Oslo byrett i dom 15. september 1978, som det er henvist til i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 20.

---

<sup>37</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 23

<sup>38</sup> MVA-kommentaren (2011) side 277

<sup>39</sup> Rt. 1966 s. 1149



For det tredje er det grunn til å trekke en grense mot midlertidig bruk av virksomhetens driftsmidler. Spørsmålet her blir om det å låne bedriftens driftsmidler er å regne som en tjeneste som tas ut. Hvis virksomheten driver med utleie av driftsmidler vil det etter en ordlydsfortolkning klart være omfattet. Hvis den ansatte derimot har lånt driftsmiddelet i større eller mindre grad er det heller usikkert om tilfellet faller inn under regelen. Ut fra forarbeidene fremkommer det at FIN ved utformingen av lovforslaget ikke tok sikte på at det skulle beregnes uttaksmerverdiavgift ved midlertidig utlån av driftsmidler.<sup>40</sup>

#### 2.3.1.2 Privat bruk og andre formål utenfor den samlede virksomheten

Ett av alternativene for å ilegge uttaksavgift er når tjenester tas ut til privat bruk. At en registrert entreprenør må betale uttaksavgift hvis han setter lærlingene sine til å bygge på huset sitt, må sies å være i kjernen av regelen.

Det andre alternativet for å ilegge uttaksmerverdiavgift er når tjenesten tas ut «til andre formål utenfor den samlede virksomheten». Med samlet virksomhet menes ett avgiftssubjekt som utøver virksomhet, uavhengig av om dette skjer både innenfor og utenfor avgiftsområdet.<sup>41</sup>

Det er her et krav til at tjenesten må ut av den «samlede virksomhet» i motsetning til «den registrerte eller registreringspliktige virksomheten» som gjelder for varer. Dette innebærer at tjenesten fritt kan uttas til en avgiftsfri del av virksomheten uten å betale avgift. En avgiftsfri del av virksomheten vil være virksomhet som ikke er omfattet av merverdiavgiftsloven, som typisk vil være omsetning og utleie av fast eiendom, helsetjenester, undervisningstjenester, finansielle tjenester mv.

---

<sup>40</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 24

<sup>41</sup> MVA-håndboken (2012) side 276

Et eksempel som kan illustrere dette er der en virksomhet som består av en del som driver med salg av reparasjoner av knuste vinduer, og den andre delen av virksomheten driver med utleie av fast eiendom. Omsetning utad av reparasjoner av knuste vinduer er åpenbart en omsetning som er omfattet av merverdiavgiftsloven. Utleie av fast eiendom er derimot utenfor, jf. mval. § 3-11. Siden tjenester som tas ut til bruk innenfor den samlede virksomheten ikke omfattes av uttaksplikten, innebærer dette at hvis et vindu knuser i utleieboligene, kan virksomheten utføre tjenesten, altså selve arbeidet, uten avgiftsmessige konsekvenser. Dette til forskjell til hva som gjelder for varer. Altså hvis uttaket medfører uttak av varer, for eksempel fra lageret, skal det beregnes merverdiavgifts av uttaket av disse. Eksemplet er ment for å illustrere hovedregelen i mval. § 3-22 (1). Når det gjelder dette konkrete eksempelet kan plikten til å beregne uttaksavgift problematiseres nærmere med grunnlag i andre ledd, dette vil bli behandlet senere i oppgaven

Dersom det hadde vært avgiftsplikt på tjenester som uttas til avgiftsfri del av virksomheten ville det vært harmoni med systemet om at alt av forbruk skal belastes med avgift. En kan derfor spørre om hvorfor hovedregelen for tjenester avviker fra varer.

Bakgrunnen for endringen er innføringen av en generell avgiftsplikt på varer og tjenester i 2001. FIN hadde i den sammenheng en full gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven.<sup>42</sup> Før dette var gjeldene rett at uttak av tjenester til avgiftsfri del av virksomheten skulle utløse uttaksavgift. Det var videre gitt en unntaksbestemmelse om begrenset avgiftsplikt i de tilfeller der den eksterne omsetningen ikke oversteg 20 % av den totale likeartede tjenesteproduksjon. Et slikt regelverk ble ansett å være komplisert og ga opphav til uheldige terskelvirkninger.<sup>43</sup> Dagjeldende regelverk ble ansett for å gi for mange urimelege effekter.

---

<sup>42</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 7

<sup>43</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 26

Nå er rettstilstanden at tjenesten må helt ut fra den «samlede virksomhet» for å utløse uttaksmerverdiavgift, hvilket samsvarer med rettstilstanden i våre naboland.<sup>44</sup>

### 2.3.2 Forholdet til fradragsretten

I regelen om tjenester fremkommer det ingen vilkår om fradragsrett for inngående merverdiavgift ved beregning av uttaksgift. Dette er i motsetning til forholdet ved uttak av varer, der uttaksgiften kan sees på som en reversering fradragsført inngående merverdiavgift. Omfanget av inngående avgift ved tjenester er ofte lite, så formålet om å reversere fradragsført avgift er ikke sentralt.<sup>45</sup> Ved uttak av tjenester kan det også være vanskelig å praktisere et vilkår om fradragsrett.<sup>46</sup> Det vil være vanskelig fordi man da må se på hvert enkelt tilfelle, om de driftsmidler som benyttes har gitt fradragsrett. Videre vil uttaksgiften bli begrenset til det som har gitt fradrag, verdiskapningen vil ikke bli belagt med avgift. Dersom det skulle vært snakk om å reversere fradraget for inngående avgift, ville ikke tjenesteinnsatsen bli belastet med merverdiavgift fullt ut.

### 2.3.3 Svensk rett

Utgangspunktet for plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester er ML kap. 2 §§ 4 og 5. De svenske reglene som omhandler uttak av tjenester er tilpasset EU direktiv 2006/112 artikkel 26, jf. prop. 2007/08:25 s. 99 og skal tolkes med bakgrunn i direktivet.<sup>47</sup>

Etter svensk rett foreligger det plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester til privat bruk eller personalets bruk. Dette er også kjernen i den norske regelen. I tillegg omfatter det mer generelt tjenester som utføres til formål som er virksomheten uvedkommende

---

<sup>44</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 27

<sup>45</sup> MVA-kommentaren (2011) side 264

<sup>46</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 15

<sup>47</sup> Svensk Handledning för mervärdesskatt 2012, kapitel 6.6.2.1

(annat rörelsefrämmande ändamål).<sup>48</sup> Det foreligger ikke noe krav til at tjenesten normalt må omsettes i bedriften, dette er ulikt fra norsk rett.<sup>49</sup> Et eksempel på avgiftspliktig uttak er der maleren maler eierens private bolig.<sup>50</sup> Det vil her være tale om uttak fra den samlede virksomheten. I svensk prop. 1993/93:99 s. 143 fremkommer det at såkalte «självtjänster», med unntak for fast eiendom, ikke skal uttaksbeskattes.<sup>51</sup> Med «självtjänster,» må forstås selvtjenester, altså tjenester ytet til seg selv. Dette innebærer at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved uttak til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten. Dette er likt med norsk rett.

Etter kap. 2 § 5 2. pkt. er også midlertidig bruk av virksomhetens midler uttakspliktig. Det skal etter denne bestemmelsen beregnes merverdiavgift hvis man låner ut virksomhetens varer til privat formål eller formål utenfor virksomheten, og det forelå fradragsrett eller tilbakebetalingsrett. Her ser vi en forskjell fra norsk rett. Etter ML kap. 2 § 5 3. pkt. er det videre en særregel med hensyn til biler og motorsykler.

Utgangspunktet for vurderingen av verdien av uttaket er ML kap. 7 § 3 første ledd pkt. 2 b. Etter denne skal det beregnes uttaksavgift av den totale kostnaden for å stille tjenesten tilgjengelig.<sup>52</sup> En vurderer uttaket til faktisk kostnad i motsetning til markedsverdi som vi gjør i Norge.

Oppsummeringsvis kan det sies at prinsippene i norsk og svensk rett er like, men det finnes noen ulikheter. Ulikhetene dreier seg for det første om at virksomheten ikke trenger å drive med tjenesten. For det andre er det i svensk rett uttaksplikt ved midlertidig bruk av eiendeler. For det tredje er beregningsgrunnlaget ulikt.

---

<sup>48</sup> SvenskHandledning för mervärdesskatt 2012, kapitel 6.6.2.1

<sup>49</sup> Svensk Prop. 1994/95:57 side 113 f.

<sup>50</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 21

<sup>51</sup> Svensk Handledning för mervärdesskatt 2012, kapitel 6.6.2.1

<sup>52</sup> Svensk Handledning för mervärdesskatt 2012, kapitel 11.4.3

#### 2.3.4 Dansk rett

Uttak av tjenester fremkommer i momsloven § 5 stk. 3. Etter denne bestemmelsen fremkommer det at «med levering mod vederlag sidestilles udtagning af ydelser til privat brug for virksomhedens indehaver eller til dennes personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål». Dette innebærer altså at ytelser som ikke brukes privat, kun skal momses hvis de uttas til virksomhetens uvedkommende formål.<sup>53</sup> Med hensyn til uvedkommende formål bør det her sondres mellom situasjoner som begunstiger mottaker og situasjoner som fremmer virksomhetens formål.<sup>54</sup> Lovteksten indikerer dermed at vederlagsfritt uttak skal være til formål som ikke fremmer salget, før en statuerer momspiktig uttak. Imidlertid har det tradisjonelt blitt forlangt uttak ved vederlagsfri overdragelse, hvor virksomhetens motiver har vært relativt egoistiske. Uttak av tjenester i dansk rett forstås som ytelse som er frembrakt, utført, utvunnet, bearbeidet, innkjøpt eller innført i forbindelse med virksomheten slik at det må sidestilles med en leveranse.<sup>55</sup> Det er ingen krav for fradrag til inngående merverdiavgift for beregning av uttaksavgift, slik det er med varer.

En ytelse kan overføres avgiftsfritt til bruk i virksomhetens ikke-registreringspliktige virksomhet.<sup>56</sup> Det har derfor ikke merverdiavgiftsmessige konsekvenser at virksomheten tar ut tjenester til formål som er unntatt etter momsloven § 13.<sup>57</sup> Hvis virksomheten derimot har innkjøp som allerede på kjøpstidspunktet er ment til både den registreringspliktige delen og den ikke-registreringspliktige delen av virksomheten, vil det derimot bare få delvis fradragsrett for innkjøpet.<sup>58</sup>

---

<sup>53</sup> Jørgensen (2007) side 211

<sup>54</sup> Jørgensen (2007) side 210

<sup>55</sup> Den juridiske vejledning 2013-1, kapitel DA 4.3.1

<sup>56</sup> Den juridiske vejledning 2013-1, D.A.4.3.4

<sup>57</sup> Den juridiske vejledning 2013-1, D.A.4.3.4

<sup>58</sup> Den juridiske vejledning 2013-1, D.A.4.3.4

### **3 Særlig om uttak i bygg- og anleggsbransjen**

Omsetning av varer og tjenester er avgiftspliktig virksomhet, herunder omsetning av byggematerialer og byggetjenester. Når det gjelder bygg- og anleggsbransjen er det noen viktige særregler, jeg vil i det følgende se nærmere på disse.

Omsetning av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsområdet. Oppføring av bygg og anlegg kan skje for andres regning og risiko, såkalt fremmedregi, og således være snakk om omsetning av varer og tjenester. Oppføring kan også skje på egen tomt for egen regning og risiko, såkalt egenregi, slik at resultatet er fast eiendom til egen bruk eller til salg. Dette vil belyses nærmere under i kapittel 3.1.

Det er to særregler om uttaksmerverdiavgift i bygg- og anleggsbransjen, henholdsvis mval. §§ 3-22 (2) og 3-26. I kapittel 3.2 vil jeg redegjøre for de to bestemmelsene og deretter drøfte forholdet dem imellom, og om de er gjensidig utelukkende.

I kapittel 3.3 vil jeg drøfte vilkårene for uttak i bygg- og anleggsbransjen. Jeg vil først redegjøre for vilkåret «oppføring», herunder drøfte noen problemstillinger som kan oppstå i den forbindelse. Videre vil jeg behandle vilkåret « oppussing og modernisering mv.».

Til slutt vil jeg kort belyse rettstilstanden i svensk og dansk rett.

#### **3.1 Egenregi og fremmedregi**

Når en entreprenør selger byggetjenester og bygningsmaterialer til en tredjeperson, som for eksempel skal oppføre et hus på tomten sin, er dette avgiftspliktig salg.<sup>59</sup> Han må derfor påføre merverdiavgift på fakturaen. Kjøper kan være en privatperson som ikke har fradragsrett, denne er da å anse som sluttbrukeren som skal betale avgiften. Grunnlaget for

---

<sup>59</sup> Gjems-Onstad (2011) side 242

beregning av merverdiavgiften er etter hovedregelen i mval. § 4-1 «vederlaget». Dette innebærer at entreprenøren må beregne merverdiavgiften på hele vederlaget han oppnår på kontrakten. Slike arbeider omtales som oppføring i fremmedregi.

En annen metode er at entreprenøren kjøper tomten selv, oppfører bygget før han selger tomten, med huset på, som fast eiendom til en tredjeperson. Han oppfører altså bygget for egen regning og risiko, dette kalles oppføring i egenregi. Ved salg av fast eiendom skjer det ingen avgiftspliktig omsetning jf. mval. § 3-11, det skal derimot betales uttaksavgift etter mval. § 3-22. Etter mval. § 4-9 er beregningsgrunnlaget for uttak «omsetningsverdien for tilsvarende varer og tjenester».

Uttak av varer og tjenester er som sagt begrenset til det som kan «tas ut» av bedriften. Illustrert ved et eksempel, vil en bedrift som selv ikke driver med elektriske installasjoner, men heller kjøper dette fra andre, ikke få fradrag og heller ikke betale uttaksavgift for disse tjenestene. Tjenester bedriften derimot utfører selv, vil utløse fradragsrett for inngående merverdiavgift og merverdiavgift for tjenestene som tas ut.<sup>60</sup> Av det arbeidet som utføres av virksomheten selv, oppstår det avgiftsmessige forskjeller mellom egenregi og fremmedregi. Hvis entreprenøren i egenregi kjøper en tomt og gjennomfører vellykket prosjektering, kan han oppnå høyere pris enn hva en byggekontrakt hadde vært verdt.<sup>61</sup> Siden salg av fast eiendom er unntatt merverdiavgift, vil det ikke beregnes merverdiavgift for utviklingspremien. Dette vil altså si at ved fremmedregi er avgiftsgrunnlaget basert på kostnader, standard fortjeneste og risiko/utviklingstjeneste. Mens avgiftsgrunnlaget ved egenregi er kostnader og standard fortjeneste. Dette medfører at det *kan* være avgiftsmessig lønnsomt å selge i egenregi. Imidlertid er det her mange detaljer og nyanser.

---

<sup>60</sup> Refsland (1997) side 26

<sup>61</sup> Gjems-Onstad (2011) side 243

## 3.2 To uttaksbestemmelser i bygg- og anleggsbransjen

### 3.2.1 Forholdet mellom bestemmelsene

Næringsdrivende skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning som er omfattet av loven er oversteget kr 50 000 i løpet av et år, jf. mval. § 2-1. Entreprenører som omsetter byggetjenester vil normalt være registrert. Virksomheter som driver med oppføring i fremmedregi vil være omfattet av mval. §§ 3-21 og 3-22, også for eventuelle prosjekter i egenregi.

Mval. § 3-26 omfatter gruppen som kun oppfører bygg i egenregi. Etter mval. § 3-26 skal det beregnes merverdiavgift når den «næringsdrivende tar i bruk varer og tjenester i virksomhet med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, og det drives slik virksomhet bare for egen regning». Dette medfører uttaksplikt for slik virksomhet. Omsetning som medfører registreringsplikt i medhold av § 2-1 inkluderer uttak. Det vil si at uttaksbestemmelsene i § 3-26 for virksomheter som driver med oppføring i egenregi, sørger for at slike virksomheter, med en viss aktivitet, blir registreringspliktige. Virkningen av registreringen er at de alminnelige bestemmelsene gjelder fullt ut, men det er kun eget arbeid registreringen omfatter og som da blir en del av den registreringspliktige virksomhet.<sup>62</sup> Dette innebærer at hvis en virksomhet som er omfattet av mval. § 3-26 ikke har elektrikere, men kjøper elektriske tjenester av et annet selskap, blir de å anse som sluttbrukere. Altså får de ikke fradrag for inngående merverdiavgift, og skal heller ikke beregne uttaksavgift. Derimot kan virksomheten ha egne tømrere, det skal da beregnes uttaksavgift av arbeidet disse gjør. Innkjøp til tømmerene vil også komme til fradrag da dette omfatter eget arbeid. Uttaksavgiften vil ikke fremkomme av noen faktura, den vil kun fremkomme i avgiftsoppgjøret til den næringsdrivende som uttar varer og tjenestene.

---

<sup>62</sup> MVA-kommentaren (2011) side 271



Mval. §§ 3-26 og 3-22 (2) omfatter etter sin ordlyd de samme typer tjenester. De tjenester som kan uttas etter begge bestemmelsene er «oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg» og videre er det spesifisert i begge bestemmelser, «herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider». Av den grunn bør grensedragningen mellom hva som faller inn under de ulike bestemmelsene trekkes likt i begge regelsett.<sup>63</sup> Da bestemmelsene omfatter de samme typer tjenester og er utformet med tanke på å sørge for beregning av merverdiavgift i like tilfeller, vil praksis vedrørende den ene bestemmelse kunne anvendes på tilfeller som omfattes av den andre bestemmelse.

På lik linje med andre uttaksbestemmelser er mval. § 3-26 begrunnet i nøytralitetshensyn. Bestemmelsen har til hensikt å likestille virksomheter som driver i egenregi med virksomheter som driver helt eller delvis i fremmedregi, jf. § 3-22 (2).<sup>64</sup>

### 3.2.2 Om reglene er gjensidige utelukkende

Det kan spørres om det at en virksomhet er omfattet av mval. § 3-22 (2) eller § 3-26, utelukker bruken av den andre bestemmelsen.

Dersom bestemmelsene er gjensidig utelukkende, kan dette være et smutthull for virksomheter. Det kan tenkes at bedrifter sørger for at det skjer omsetning til andre for å unngå å bli omfattet av § 3-26. På denne bakgrunn kan det spørres om mval. § 3-26 skal være en selvstendig hjemmel for uttaksberegning av tjenester som kun utføres med egne ansatte, også der bedriften er avgiftspliktig etter § 3-22 (2).

I mval. § 3-26 står det en formulering som gir inntrykk av at regelen omfatter bare de som kun driver i egenregi. Her står det at «og det drives slik virksomhet bare for egen regning».

---

<sup>63</sup> MVA-kommentaren (2011) side 267

<sup>64</sup> MVA-kommentaren (2011) side 271

Mval. § 3-26 er en videreføring av mval. 1969 § 10 (4).<sup>65</sup> Mval. 1969 § 10 (4) var en særskilt bestemmelse om registrering- og avgiftsplikt.<sup>66</sup> Den materielle delen i bestemmelsen var antatt at skulle gjelde for næringsdrivende som også hadde utadrettet omsetning.<sup>67</sup> Bestemmelsen var tatt inn for å unngå tilpasninger.

Spørsmålet om reglene er gjensidig utelukkende er diskutert i dommen fra Eidsivating lagmannsrett, som er inntatt i RG-2007-802. Dommen gjelder om bedriften Steen Eiendom AS skulle betale avgift av egenproduserte tjenester som bedriften tok i bruk i egen virksomhet. Steen Eiendom AS anførte subsidiært at vedtaket var ugyldig på grunn av manglende utredning fra avgiftsmyndighetens side. Steen Eiendom AS mente at avgiftsmyndighetene skulle ha oppdaget under kontrollen at deres virksomhet hadde omsetning av byggetjenester til andre byggherrer. Steen Eiendom AS hevdet derfor at «Uttak i forbindelse med andre prosjekter i egenregi skulle vært vurdert etter mval. [1969] § 14. Men § 14 ville i dette tilfellet ikke gitt grunnlag for avgift, fordi uttakene dreide seg om andre typer tjenester enn de tjenestene som ble omsatt». Det må tillegges at det var først da saken kom opp i lagmannsretten, at det kom opp at Steen Eiendom AS også omsatte visse tjenester til utenforstående byggherrer. Likevel aksepterte selskapet at det skulle legges til grunn samme faktum som tidligere, altså at de ikke solgte tjenester til andre. Lagmannsretten uttaler at «Til selskapets anførsel om at hjemmelen svikter om så bare én av de tjenester Steen Eiendom AS har produsert og tatt i bruk, ikke kan sies å være tatt i bruk i virksomhet med oppføring av bygg, er å si at dette ikke er riktig. Dette vil eventuelt bare få betydning for skjønnet med hensyn til hvor store verdier det skal beregnes avgift av.» Som nevnt er bestemmelsen tilsvarende mval. § 3-26 og rettsstilstanden er forutsatt å være lik. Dommens resultat taler derfor for at bestemmelsene ikke kan tolkes som gjensidig utelukkende. Vi har også forvaltningspraksis på området som går i samme retning, herunder klagenemndssak 6694 og BFU 9/09.

---

<sup>65</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009)

<sup>66</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 28

<sup>67</sup> MVA-håndboken (2012) side 291

Etter dette kan det ikke sies at reglene er gjensidig utelukkende. Generelt skal det meget til at to skattemønstre utelukker hverandre.

### **3.3 Uttak i bygg og anleggsbransjen**

#### **3.3.1 Oppføring**

Etter mval. §§ 3-22 og 3-26 omfatter regelen «oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider». Jeg vil i dette avsnittet ta for meg de situasjoner der det er tale om «oppføring». Dette vil være på et tidligere stadium enn når det er tale om «oppussing og modernisering», som foregår når bygget allerede er på plass.

Det fysiske arbeidet som hører med til oppføringen, må anses å være i kjerneområdet for hva som er omfattet av begrepet. Yttergrensene for hvilke tjenester som omfattes av begrepet «oppføring», kan i visse tilfeller by på tvil.

Det kan spørres om ikke-fysiske tjenester kan omfattes av begrepet. I mval. §§ 3-22 (2) og 3-26 fremkommer det at «byggeledelse byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider» er omfattet. Dette er jo typiske ikke-fysiske tjenester som naturlig hører til et byggeprosjekt og således er omfattet av regelen. I Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 29 ble det stilt spørsmål ved om begrepet «oppføring» i mval. 1969 § 10 (4) (nå mval. § 3-26) omfattet eiendomsutvikling uten at den registrerte næringsdrivende står for noe av det fysiske arbeidet. Rettstilstanden var da uklar og det ble i forarbeidet henvist til dom av 26. januar 2007 i Eidsivating lagmannsrett. Sistnevnte var ikke rettskraftig da forarbeidene ble skrevet, men ble rettskraftig da Høyesteretts kjæremålsutvalg nektet anken fremmet, 25. mai 2007. Spørsmålet i dommen fra lagmannsretten var om uttaksavgift bare gjaldt der virksomheten utførte fysisk byggevirkomhet. Lagmannsretten mente her at regelen ikke kunne tolkes så snevert. FIN vurderte reglen og kom til samme resultat som dommen. FIN mente at det fulgte av gjeldende rett at eiendomsutvikling uten fysiske arbeider var omfat-

tet. De ville likevel presisere loven for å øke tilgjengelighet og fjerne eventuell tvil. Det ble derfor tilført i lovteksten at «byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon» var omfattet. Dette førte til at ikke-fysisk arbeid er omfattet av ordlyden, herunder forarbeidene i tilknytning til tomtene.

Som vi har sett er både fysiske og ikke-fysiske arbeider omfattet når det gjelder oppføring. Hvis man ser på ordlyden, fremkommer det at de ikke-fysiske arbeidene som skal uttaksberegnes må knyttes tilbake til arbeidet med «oppføring». Denne forståelsen synes å være i samsvar med Skattedirektoratets fellesskriv av 8. mai 2002. Her ble det uttalt at «det følger av merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd at det gjelder registrerings- og avgiftsplikt for alle tjenester som ikke er spesielt unntatt fra avgiftsområdet, så lenge tjenestene benyttes *direkte* i forbindelse med oppføring mv. av bygg eller anlegg for egen regning.» (min kursivering). Her er altså vilkåret at tjenesten skal stå i direkte forbindelse med oppføringen. Dette innebærer at tjenester som ikke har noe med oppføringen av bygget å gjøre, ikke er omfattet.

Dommen fra 26. januar 2007 i Eidsivating lagmannsrett, er også relevant her. Tolkningen i denne dommen kan tilsynelatende synes å være mye videre enn kriteriet om direkte forbindelse med oppføringen. Spørsmålet i saken var om det skulle være avgift på egenproduserte tjenester som et eiendomsutviklingsselskap tok i bruk i sin virksomhet. Hovedspørsmålet var om spesialbestemmelsen mval. 1969 § 10 fjerde ledd bare gjaldt der virksomheten utførte fysisk byggevirksomhet. Dommen synes å ha lite fokus på hvilke av de administrative tjenester som er uttakspliktige, men synes heller å ha fokus på om ikke-fysiske tjenester overhodet skulle belastes med uttaksavgift.

Retten kom til at arbeid med å skaffe tomter mv. falt inn under regelen, selv om det ikke språklig sett var naturlig at arbeid med å skaffe tomter var virksomhet med oppføring av bygg. Denne dommen falt som sagt før endringen i 2008 som fjernet eventuell tvil ved eksplisitt å oppregne byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon i paragrafen. Retten uttaler her «Hensynet til konkurranse-nøytralitet tilsier etter lagmannsrettens syn at

§ 10 fjerde ledd gis et romslig anvendelsesområde. Selv om det språklig sett kanskje ikke er helt naturlig å si at for eksempel arbeid med å skaffe tomter faller inn under virksomhet med oppføring av bygg, er lagmannsretten – riktignok under en viss tvil – kommet til at også denne delen av Steens arbeid må anses som tjenester som er tatt i bruk i selskapets virksomhet med oppføring av bygg for salg. Retten har i den forbindelse særlig lagt vekt på at dersom selskapet hadde fått dette utført av andre, ville det måttet betalt for disse tjenestene med moms.»

Retten la altså vekt på at dersom selskapet hadde fått arbeidet utført av andre, ville det måtte betale merverdiavgift. Det kan derfor stilles spørsmål om et slikt generelt kriterium kan legges til grunn. Det er ingen ting i loven som tilsier at det skal gjøres slike sammenlignende betraktninger. Tjenester som generell regnskapsføring vil etter gjeldende rett, som jeg kommer tilbake til nedenfor, falle utenfor regelen. Dette er tjenester som man må betale merverdiavgift på dersom det anskaffes av eksterne. Dette kan derfor tjene som et eksempel på at det generelle kriterium som ble oppstilt av domstolen ikke kan legges til grunn i andre saker.

#### 3.3.1.1 Særlig om ulike tjenester

Jeg vil nå drøfte mer konkret hvilke tjenester og faser som faller innenfor eller utenfor.

Det vil være helt klart at byggetekniske håndverkertjenester og byggetekniske konsulent- og arkitekttjenester er omfattet. Det vil for håndverkertjenestene, som er en fysisk tjeneste, fremkomme klart av begrepet «oppføring» at det er omfattet. Med hensyn til de ikke-fysiske tjenestene som konsulenttjenestene og arkitekttjenestene, er dette en del av prosjektarbeidet i direkte forbindelse med oppføringen. At dette faller innenfor er også presisert i MVA-kommentaren.<sup>68</sup>

---

<sup>68</sup> MVA-kommentaren (2011) side 265

Det er mer uklart om administrasjon av salg og utleie av bygg og anlegg er omfattet av loven. På den ene siden vil administrasjon av salg og utleie ikke ha noe med selve oppføringen av bygget å gjøre. På den andre siden ville ikke bygget vært oppført dersom man ikke hadde til hensikt å selge eller leie det ut. Ordlyden gir ingen klar løsning på om disse tjenestene skal belastes med uttaksavgift. Det kan argumenteres for at de faller innenfor, basert på en systembetragtning. Forarbeidene har presisert at administrasjon av salg og utleie knyttet til bygg og anlegg er en del av byggherrens virksomhet utenfor loven.<sup>69</sup> Ved tolkning av uklare ord og uttrykk bør forarbeidene tillegges vekt, som uttrykk for lovgivers vilje. Resultatet vil da også finne støtte i legalitetsprinsippet som krever hjemmel i lov for å kreve avgift. Her er ordlyden uklar, noe som av hensyn til virksomheten peker i retning av at tjenestene ikke skal ilegges avgift. Dette tilsier at administrasjon av salg og utleie av bygg og anlegg ikke er omfattet av loven.

Et annet felt som er noe uklart er om intern administrasjon og regnskap skal ilegges uttaksavgift. En ren ordlydsfortolkning taler for at den interne administrasjonen og regnskap som rettes mot oppføringen av bygget faller innenfor, slik at det skal beregnes merverdiavgift for uttaket. En virksomhet kan drive administrasjon og regnskap til mange formål. Det kan spørres hvilken tilknytning som skal til for at det er innenfor sfæren av tjenester som skal ilegges uttaksavgift. Administrasjon av lønnen til arbeiderne som jobber med å sette opp selve bygget, vil ha en noe avledet tilknytning til oppføringsarbeidet, noe som taler for at dette skal falle utenfor loven. Dersom loven hadde lagt opp til å innbefatte slike tjenester, ville systemet lagt opp til en usikker rettsstilstand for bransjen og til en regel som er vanskelig anvendbar i praksis. En tilnærming er å undersøke hvilke tjenester som er omfattet av uttaksmerverdiavgiftsplikten. Dette blir et spørsmål om når de ansatte driver med administrasjon som står i direkte sammenheng med oppføringen av bygget og når er det gjelder virksomheten for øvrig. I MVA-kommentaren fremkommer det at markedsføring og rent

---

<sup>69</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 28

administrative gjøremål, som for eksempel intern regnskapsføring for virksomheten generelt, faller utenfor. Her også blir det lagt vekt på at det er regnskapsføring for virksomheten generelt. Hvis det derimot hadde vært regnskapsføring for bygget spesielt, taler det derimot for at tjenesten skulle vært omfattet av uttaksreglene.

Om intern ledelse og andre administrative gjøremål også er tjenester som ikke har slik direkte sammenheng med «oppføring» av bygg, og således må falle utenfor uttaksplikten, må bero på en reell vurdering. Det må vurderes om det konkrete tilfellet har slik direkte sammenheng med oppføringen av bygget å gjøre, og i så fall er å betrakte som uttak som utløser merverdiavgift.

#### 3.3.1.2 Særlig om fasene i oppføring av bygg

Før bedriften i det i hele tatt starter å føre opp bygget, er det ofte mye arbeid som må gjøres. Dette er for eksempel identifisering og kjøp av tomt. Videre er det ofte utviklingsarbeider i form av utarbeidelse av reguleringsplaner og forprosjektering som innebærer at eiendommene kan omsettes med ferdige planer og nødvendige tillatelser for utbygging av boliger. Før oppføringen av bygget kan starte, må alt dette vanligvis være på plass.

I praksis har det bydd på utfordringer hvor grensene skal trekkes, og særlig hensett til det ikke-fysiske arbeidet, spesielt der prosjekter ikke har blitt gjennomført.

Som nevnt ovenfor er virksomheter som leter etter tomter og utvikler disse, for deretter å føre opp bygg og anlegg på tomten, omfattet av uttaksreglene fullt ut. Unntak fra dette er salg, intern regnskapsføring mv.

Det kan for det første spørres om salg av tomter og tilrettelegging av tomtene kan sies å omfattes av «oppføring» av bygg. BFU-2008-18 illustrer problemstillingen vedrørende rent tomtsalg, altså ene og alene tomtsalg. Her planla et selskap å splitte virksomheten slik at en gjenværende del av selskapet skulle stå for utviklingen av eiendommene frem til utbyggingen startet. I tillegg solgte dette selskapet slike tjenester til andre selskaper, da

med avgift. Det nyopprettede datterselskapet skulle foreta utbyggingen av byggene på tomten. Spørsmålet var da om den gjenværende delen av selskapet, som sto for utvikling av eiendommer, måtte betale uttaksavgift selv om de ikke drev med oppføring av bygget. Dette svarte Skattedirektoratet benektende på.

Tjenestene vedrørende selve salget vil være virksomhet utenfor loven, men selskapet vil utføre flere tjenester i forbindelse med tilretteleggingen av tomten. Tomter vil ut fra en ordlydsfortolkning falle utenfor regelen som gjelder i bygg- og anleggsbransjen. Etter ordlyden gjelder det en uttaksbeskatning ved «oppføring» av bygg og anlegg. Da rent tomtesalg verken inneholder noe bygg eller noen form for oppføring vil det etter ordlyden falle utenfor bestemmelsens virkeområde. Selv om bestemmelsen inkluderer ikke-fysisk arbeid, må dette ikke-fysiske arbeidet etter en tolkning av ordlyden være rettet opp mot en form for «oppføring». I den nevnte saken er jo ikke dette tilfelle. En slik forståelse av ordlyden er også i samsvar med MVA-kommentaren hvor det sies at prosjektering og utviklingsarbeider på tomt ikke rammes av uttaksavgift, såfremt det ikke inngår i et helhetlig byggeprosjekt.<sup>70</sup> Dette taler derfor i stor grad for at tomter ikke er omfattet etter en ordlydsfortolkning.

En kan likevel spørre seg om det er noen andre rettskilder som går motsatt retning slik at regelen kan tolkes utvidende og rent tomtesalg blir omfattet av avgiftsplikten.

Forarbeidene sier ingen ting direkte om tomtesalg. Det fremkommer i forarbeidene at konkurransenøytralitet er et viktig hensyn.<sup>71</sup> Ved å likestille de som driver med bygging i egenregi og de som driver i fremmedregi oppnås konkurransenøytralitet. Det taler derfor for å likestille de som kjøper tjenester fra spesialister på tomtekjøp, med de virksomheter som utfører dette på egenhånd. Hvis ikke disse blir likestilt, slipper de som driver egnereg i

---

<sup>70</sup> MVA-kommentaren (2011) side 271

<sup>71</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 5



betale merverdiavgift, mens de som setter bort oppgaven til andre må betale merverdiavgift for ytelsene, der det ikke kommer noe bygg på tomten. Siden det er en målsetning at merverdiavgiftsloven ikke skal påvirke hvordan aktører tilpasser seg i markedet, vil dette kunne være en negativ effekt. Dette taler altså for at et rent tomtesalg er omfattet av avgiftsplikten.

Merverdiavgiften er en byrde som staten pålegger private subjekter og av den grunn kreves det normalt klar lovhjemmel. Lovens ordlyd er en betydelig rettskilde. Når denne taler for at et rent tomtesalg faller utenfor regelen, vil dette være et sterkt moment for at regelen ikke kan tolkes utvidende. Dette til tross for at resultatet kan medføre ulikheter mellom aktører, som nevnt ovenfor. Den nevnte BFU<sup>72</sup> kan sies å ha påvirket praksis ved at Skattedirektoratet har henvist til denne i senere uttalelser, herunder BFU 2009-9. Dette peker videre i retning av at dens rettskildemessige betydning vil være større enn hva den isolert sett hadde vært, da den kan sies å være et uttrykk for fast og langvarig forvaltningspraksis. Lovens ordlyd sammenholdt med forvaltningspraksis vil her tilsi at et rent tomtesalg vil falle utenfor regelen.

Det kan for det andre spørres om det skal beregnes merverdiavgift på forarbeider som utføres i forbindelse med eiendommer som ikke blir realisert

Tjenester som identifisering, kjøp og andre arbeider med forprosjektering må anses å være en del av byggeledelsen og administrasjonen på veien til å sette opp et bygg, noe som faller inn under ordlyden. Problemstillingen her er hvorvidt tjenester levert til prosjekter som ikke fører til noen oppføring er avgiftspliktig. Ordlyden begrenser lovens virkeområde til tjenester som består i oppføring. Isolert sett vil derfor tjenestene falle utenfor lovens ordlyd. Imidlertid kan man ha et videre syn på virksomheten. For eksempel kan man anse det som sannsynlig at det må flere planleggingsforsøk til før et prosjekt er så godt at det kan gjen-

---

<sup>72</sup> BFU 2008-18

nomføres. På den måten kan det argumenteres for at slike planleggingsforsøk, som ikke fører til oppføring isolert sett, må sees i sammenhengen med de prosjektene som faktisk blir gjennomført. På den måten kan man anse tjenestene som leveres til prosjekter uten oppføring som en del av en helhet hvor virksomheten driver med oppføring. Imidlertid vil ordlyden ikke gi et tilstrekkelig klart svar alene.

En dom som *kan* være relevant rettspraksis er den omtalte dommen fra 26. januar 2007 i Eidsivating lagmannsrett. Det må tillegges her at spørsmålet i saken i all hovedsak dreide seg om ikke-fysiske arbeider, herunder arbeid med tomtene. Det var derimot ikke drøftet forskjellen mellom prosjekter som ble realisert og de som ikke ble realisert. Dette peker i retning av at dommen ikke kan tillegges vekt i dette spørsmålet.

Det nevnte fellesskriv fra Skattedirektoratet av 8. mai 2002, oppstiller som vilkår at tjenestene, for å bli uttaksplichtige, skal benyttes direkte i forbindelse med oppføring mv. av bygg eller anlegg. Tjenester som benyttes til prosjekter som ikke blir realisert vil ikke være like direkte tilknyttet oppføring mv. som der prosjektet blir realisert. Dersom vilkåret om direkte tilknytning skal legges til grunn vil det derfor tale mot at tjenester som leveres til prosjekter som ikke blir realisert anses som uttaksplichtige.

Av forvaltningspraksis har vi to relevante avgjørelser. Den første er fra en klagesak KMVA 2009-6290 som er fra 16. februar 2009. Her var spørsmålet om merverdiavgift måtte betales for forarbeider i tilknytning til eiendommer som ikke blir kjøpt. Her ble klager hørt med at det arbeid som var medgått til befaring av tomter som ikke resulterte i kjøp måtte trekkes ut. Videre var klagenemda enig med klager at det ikke kunne være aktuelt å avgiftsbelegge tjenester som utføres i tilknytning til kjøp, regulering mv. før det er tatt en beslutning om at det skal oppføres et egenregibygge på den aktuelle tomten.

Den andre saken er BFU-2009-9 som er fra samme år. Innsender hadde her bedt skattekontoret blant annet om å ta stilling til om det forelå plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift for egenregitjenester i utviklingsfasen for byggeprosjekter som ikke blir realisert. Innsender

anførte her at det etter deres syn ikke fant sted noen «oppføring» og det finnes heller ikke noen «bygg eller anlegg». Det skulle derfor ikke være noe plikt til uttaksberegning. Det var heller ikke noen tjenester som benyttes direkte i forbindelse med bygg eller anlegg. Her kommenterte Skattedirektoratet at innsender for det første ikke drev noe «rent tomtsalg», for å vise at saken avvek fra saken i BFU-2008-18. Skattekontoret kommenterer at formålet med virksomheten er oppføring av bygg eller anlegg for salg eller utleie. De uttaler videre at «det at enkelte prosjekter rent faktisk ikke blir realisert eller at man bare er i en utviklingsfase før byggestart er bestemt, kan da ikke begrunne unnlatelsen av uttaksberegning (fortløpende, når tjenestene utføres) i de tilfellene. Tjenestene kan uansett ikke henføres til annen virksomhet enn ”oppføring av.....bygg eller anlegg for salg eller utleie.”» Slik jeg tolker skattekontoret legges det her vekt på at prosjektene må sees på som helhet, der formålet er oppføring av bygg og anlegg, til tross for at ikke alle prosjekter blir gjennomført.

I forvaltningen fremkommer det en enighet om at all form for arbeid i form av utvikling og planlegging frem til byggestart er omfattet i de tilfeller det blir bygd et bygg på tomten. Imidlertid er det ulik praksis mellom Skattedirektoratet og Klagenemnda for merverdiavgift når prosjektet ikke blir gjennomført. Klagenemnda la til grunn i sak KMVA 2009-6290 at prosjekter som ikke blir gjennomført ikke fører til uttaksmerverdiavgift, mens Skattedirektoratet la til grunn i sin BFU at dette ikke er tilfelle. Dette avspeiler at vi ikke har en fast og langvarig praksis på området.

Slik jeg ser det er dette et veldig uklart rettsområde. I merverdiavgiftretten gjelder det et sterkt legalitetsprinsipp. Hovedregelen for å ilegge merverdiavgift på uttak av tjenester er at man ikke skal beregne avgift på verdien av arbeid som utføres av egne ansatte, jf. mval. § 3-22, når det er i bruk i den samlede virksomheten. Mval. § 3-22 (2) er et unntak fra dette utgangspunktet. Det kan derfor anføres at det i disse tilfellene ikke foreligger en klar hjemmel for å avvike utgangspunktet. Etter legalitetsprinsippet kreves det nettopp klar hjemmel for å oppkreve avgift, noe som tilsier at loven bør tolkes snevert, altså i eiendomsutviklens favør.

### 3.3.2 Oppussing og modernisering mv.

Etter mval. §§ 3-22 (2) og 3-26 omfatter uttak også tjenester i forbindelse med «oppussing og modernisering mv.». Begrepene «oppussing og modernisering» har i praksis vist seg i visse tilfeller å by på tolkningstvil.

Oppussing vil i mange tilfeller assosieres med å tilføre en standardheving, slik som ved å kjøpe en bolig som er i dårlig stand, som man da pusser opp slik at boligen kommer opp til dagens standard. Modernisering skal forstås som «gjøre moderne», for eksempel modernisere et kjøkken.<sup>73</sup> Modernisering vil etter en alminnelig forståelse innebære det å bytte ut noe du har med noe nyere, med annen funksjon, form eller farge.

Lovteksten inneholder også «mv.». Dette viser til at opplistingen i lovbestemmelsen ikke er uttømmende. Loven vil da kunne favne videre enn hva som er oppussing og modernisering.

#### 3.3.2.1 «Oppussing om modernisering mv.» i tilknytning til vedlikehold og reparasjoner

En kan stille spørsmål ved om vedlikehold er omfattet av begrepet. Begrepet vedlikehold vil etter en alminnelig språklig forståelse dreie seg om et arbeid for å opprettholde et nivå eller en standard som eksisterer. Typiske vedlikeholdstjenester vil for en utleier være å male fasaden, skifte knuste ruter eller holde fyringsanlegget i stand. Her fremkommer det en vesensforskjell fra «oppussing og modernisering mv.», nemlig at det er å opprettholde en standard fremfor å endre standarden. Etter forvaltningspraksis omfatter ikke uttaksreglene ordinært, løpende vedlikehold.<sup>74</sup> Om en aktivitet bare er vedlikehold eller om det er oppussing eller modernisering kan i visse tilfeller være vanskelig å stadfeste. Et praktisk eksem-

---

<sup>73</sup> <http://www.nob-ordbok.uio.no/perl/ordbok.cgi?OPP=modernisere&begge=+&ordbok=begge>

<sup>74</sup> MVA-kommentaren (2011) side 265

pel vil være der man har fått råte i panelveggen, og når man da skal bytte denne isolerer man samtidig. Dette representerer både vedlikehold og modernisering.

Etter MVA håndboken side 290, rammes verken reparasjoner eller vedlikeholdsarbeid av uttaksplikten.

### 3.3.2.2 Lik grensedragning som i skatteretten?

Det har vært hevdet blant enkelte innen teorien at grensedragningen skal trekkes på lik linje som i skatterettens vedlikehold og påkostningskriterier. Jeg vil nedenfor se om det er grunnlag for et slikt skille.

I skatteretten gjelder et skille mellom påkostninger og vedlikehold. Der er det et skille mellom kostnader som er fradragsberettiget samme året og de som anses som en aktiveringspliktig påkostning, hvor det heller er fradrag for verdireduksjonen ved slit og elde.<sup>75</sup> Dette skillet innebærer at kostnader som bringer bygget til den standard det har hatt tidligere er vedlikehold. Påkostninger er arbeid som tilfører bygget en annen standard enn det har hatt tidligere.<sup>76</sup> For eksempel vil maling av et hus som allerede er malt være vedlikehold, siden dette ikke får huset i bedre stand. En påkostning vil for eksempel være isolering av et hus som ikke er isolert eller dårlig isolert.

Begrepene «oppussing og modernisering mv.» gir etter en ordlydsfortolkning ikke det samme meningsinnhold som det som følger av skatterettens begrep ovenfor. Det vil i mange tilfeller være samsvar mellom bestemmelsene, men det vil i andre tilfeller være ulike løsninger. Dette kan gjelde løpende vedlikehold slik som å bytte ut en knust rute, som neppe er omfattet av «oppussing, modernisering mv.» eller «påkostning». Selv om noe ikke omfattes av det skattemessige påkostningsbegrepet, vil det likevel kunne sies å være en

---

<sup>75</sup> Zimmer (2009) side 178

<sup>76</sup> Zimmer (2009) side 179

oppussing. Et eksempel her kan være at arbeider på et trappeløp i et stort bygg ikke omfattes av det skattemessige påkostningsbegrepet, da standarden på trappeløpet har vært der tidligere. Dette er typisk et stort prosjekt så det vil likevel kunne være riktig å kalle det oppussing etter merverdiavgiftsloven. Der det er gråsoner, peker det i retning av at man ikke kan legge skatterettslige kriterier til grunn, nettopp fordi lovgiver har valgt en annen ordlyd. Etter en ordlydsfortolkning er det vanskelig å se at lovgiver har ment at grensen skal være lik som skatteretten.

Mval. § 9-1 benytter skatterettens begrep. Dette momentet kan tilsi etter lovens sammenheng at uttaksreglene også bør tolkes slik. I forarbeidene har FIN uttrykkelig uttalt at kriteriene i skatteretten skal legges til grunn ved vurdering av om det er tale om påkostning eller vedlikehold etter justeringsreglene i mval. § 9-1.<sup>77</sup> I forarbeidenes del om uttaksbestemmelsene er det ikke gitt noen slike uttalelser. Hvis FIN hadde ment at uttaksbestemmelsen skulle tolkes i tråd med skatterettens kriterier, ville det her vært naturlig at de hadde nevnt dette. Det kan anses upraktisk at uttaksreglene og justeringsreglene har ulik rekkevidde.<sup>78</sup> Dette er et moment for å legge skattereglenes rekkevidde til grunn. Imidlertid har mval. § 9-1 og uttaksreglene ulik hensikt. Justeringsbestemmelsen skal korrigere den umiddelbare fradragsføringen, slik at fradragsføringen gjenspeiler kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden. Dette er ikke formålet med uttaksbestemmelsene. Det kan derfor peke i retning at det ikke kan legges noen avgjørende betydning på at reglene har ulik grensedragning.

Siden lovteksten ikke er klar på om skatterettens regler skal legges til grunn, vil jeg nå se på om det er noe i forarbeidene som likevel kan tilsi at det er dette lovgiver har ment. Mval. 1969 § 10 (4) ble i sin tid innført slik at også de som kun drev med egenregi skulle omfattes av uttaksavgiften for oppføring av bygg og anlegg, på lik linje som de både drev med egen-

---

<sup>77</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 52

<sup>78</sup> MVA-kommentaren (2011) side 265

regi og også omsatte tjenester til andre i fremmedregi. I 1973 ble regelen utvidet til å omfatte «påkostninger og modernisering mv.». Dette ble gjort fordi bestemmelsen ble ansett for ikke å ha en avgiftsmessig likestilling, jf. Ot.prp. nr. 32 (1972-1973) side 10. I denne forbindelse ble det henvist til et brev fra skattedirektøren til FIN. Her var det uttalt at regelen, slik den var da, kun omfattet «oppføring av bygg og anlegg». Det ble videre uttalt at «derimot rammer ikke bestemmelsen påkostninger som ombygging, oppussing, modernisering mv.». Skattedirektøren skrev at «det er ingen grunn til at ikke også slike påkostningsarbeider for egen regning skal være avgiftspliktige på samme måte som de blir det, dersom eiere av eiendommen for utleie eller salg får slikt arbeid utført for seg av selvstendige næringsdrivende innen byggebransjen». Likhets hensynet er i uttalelsen en fremtredende faktor. Poenget er jo nettopp at han ville likestille de som kjøper tjenesten av andre med de som utfører tjenesten selv.

Skattedirektøren bruker uttrykket «påkostningsarbeider» i brevet, noe som er tilsvarende det skatterettslige begrepet. Imidlertid eksemplifiserer han dette med «ombygging, oppussing, modernisering mv.». Om det at han benytter ord fra skatterettens terminologi er nok til å konkludere med at han mener det er skatterettens kriterier som gjelder, fremstår som noe usikkert. Ved at han eksemplifiserer disse med et innhold som avviker fra skatterettens system, taler heller for en selvstendig grensedracting.

Skattedirektøren har i det henviste brevet, inntatt i Ot.prp.nr. 32 (1972-1973), kommet med et utkast til ordlyd i bestemmelsen som inkluderer begrepet «påkostningsarbeider». Det er henholdsvis «næringsdrivende som for egen regning driver virksomhet med oppføring, **påkostninger**, oppussing mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, skal beregne og betale avgift som ved uttak når varer og tjenester tas i bruk i virksomheten. Bestemmelsen i § 14 gis tilsvarende anvendelse» (min utheving). Det at han setter ordlyden til skattelovens bestemmelse inn i lovteksten i utkastet sitt, taler for at han ser hen til skattelovens begreper. Det fremkommer videre i Ot.prp. nr. 32 (1972-1973) at Skattedirektørens tilrådning tas til følge slik at hans forslag ble tilføyet lovforslaget.

I Innst.O. nr. 51 (1972-1973) på side 295 uttaler komiteen at den har blitt gjort oppmerksom på at bestemmelsen ikke rammer påkostninger som ombygging, oppussing, modernisering mv. Komiteen har videre ingen kommentarer og stiller seg bak slutningen i proposisjonen som inneholder lovutkastet til direktøren. Likevel er ordlyden i lovutkastet på side 297 begrenset til "oppføring, oppussing, modernisering mv." Hvorfor ordlyden er endret er det ingen forklaring til. Dette kan forklares ut fra to teorier, enten er det tilfeldig hvorfor ikke ordlyden i bestemmelsen inkluderer ordet «påkostning», eller at det er skjedd drøftelser som det ikke er referert fra. Hadde begrepet vært tatt med, ville det ha medført at assosiasjoner til skatteretten hadde vært mer fremtredende og berettiget. Imidlertid blir det veldig spekulativt å vurdere det som tilfeldig at ordet «påkostninger» ikke står der, og det kan da ikke tillegges noe vekt. Man må ta utgangspunkt i at lovgiver treffer veloverveide beslutninger, og at det derfor var meningen at ordlyden og innholdet skulle være ulikt i merverdiavgiftsloven og skatteloven.

MVA-kommentaren sier at mellom det som er løpende vedlikehold og den klare påkostningen ligger det en gråsone. Uttrykkene «oppussing og modernisering» kunne indikere at denne avgiftsplikten rekker lengre enn hva begrepene i skatteretten gjør.<sup>79</sup> Dette tyder på at MVA-kommentaren holder begge muligheter åpne. I MVA-håndboken er det uttalt at «det er på det rene at avgiftsplikten rammer oppussing, modernisering, mv. selv om arbeidene ikke er av en art som innebærer at de anses som påkostninger i skattelovens forstand».<sup>80</sup> Dette viser at det ikke blir praktisert et begrep som samsvarer med lovteksten i skatteloven.

Ser man på lovteksten, som er den vesentlige rettskilde, peker den i retning av at det er tale om en egen grensedragning, fremfor et felles begrep i samsvar med skatteloven. Spesielt hensett til at det er lite som peker på at lovgiver har ment at det skal tillegges et annet innhold enn hva ordlyden sier.

---

<sup>79</sup> MVA kommentaren (2011) side 265

<sup>80</sup> MVA-håndboken (2012) side 290



### 3.3.2.3 Mer om innholdet i uttrykket og praktiske eksempler

For å belyse hva som legges i uttrykket «oppussing, modernisering mv.» i merverdiavgiftsrettens uttaksregler, vil jeg trekke fram noen eksempler. Et eksempel som kan nevnes er når det gamle kjøkkenet blir byttet ut med et nytt kjøkken, er det en form for oppussing. Hvis man derimot skrapet og maler ytterveggen for å opprettholde funksjonen for å forhindre at fukt kommer inn, så må nok det kalles vedlikehold. En reparasjon er en form for vedlikehold, ved at man utbedrer en skade slik at man ivaretar det bestående. Utbedring av et tett rør vil på linje med eksempelet med ytterveggen, heller være vedlikehold enn «oppussing». I denne forbindelse er det lett å tenke seg at kostnader i forbindelse med vedlikehold, som faller utenfor «oppussing og modernisering mv.», kan være betydelige. Dette har den naturlige konsekvens at regelverket ikke er nøytralt med tanke på om man velger å kjøpe tjenesten av en tredjepart eller om man utfører det selv.<sup>81</sup>

## 3.4 Svensk rett

Regulering av uttak i bygg- og anleggsbransjen har i svensk rett utgangspunkt i ML 2. kap. §§ 7 og 8.

Etter ML 2. kap. § 7 blir uttaksavgift kun aktuelt i de virksomheter som både driver med utadrettet byggevirksomhet og utfører byggearbeid i egenregi. Gjennom uttaksavgiften får byggentreprenøren rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsen for den uttaksbeskattede tjenesten. På den måten unngås konkurransevidringer gjennom skille i avgiftsbelastningen mellom utadrettet virksomhet og egenregivirksomhet.<sup>82</sup> Etter § 7 siste ledd omfatter likevel ikke uttaksplikten tilfeller der virksomheten selv bruker den faste eiendommen, som for eksempel egne kontorbygg.

---

<sup>81</sup> MVA-kommentaren (2011) side 272

<sup>82</sup> Karnov nettutgave – lovkommentar ML (1994:200), 2 kap. 7 § av Marianne Svanberg

Etter første ledd pkt. 1 omfattes bygg- og anleggsarbeid, herunder reparasjoner og vedlikehold. Punkt 2 omfatter tegninger, prosjektering, konstruksjon eller andre sammenlignbare tjenester.

I den norske retten så jeg på uttaksplikten i forhold til ikke-fysiske tjenester. Etter punkt 2 er tegninger, prosjektering, konstruksjon eller andre sammenlignbare tjenester uttrykkelig omfattet. Dette er typiske ikke-fysiske tjenester som ofte oppstår i starten av prosjektet. Jeg så videre i norsk rett om det var uttaksplikt når prosjektet ikke ble realisert. Med hensyn til tidspunktet for uttaksberegningen er det ulikheter i norsk og svensk rett. Utgangspunktet for svensk rett ved bygging i egen regi er at fordringen på merverdiavgift oppstår suksessivt i takt med når tjenesten tas ut, jf. ML kap. 1 § 3. Dette vil altså si at tjenesten tas ut i det man hamrer spikeren inn i veggen. Det er videre en særregel i ML kap. 13 § 13 som regulerer rapporteringstidspunktet for merverdiavgift for uttak for de som driver med bygg og anlegg i egen regi.<sup>83</sup> ML kap. 13 § 13 kommer til anvendelse hvis minst 50 % av de uttatte tjenestene avses til ny-, til- eller ombygging, hvilket typisk vil være tilfelle i ML kap. 2 § 7. Etter ML kap. 13 § 13 er vilkåret for uttaksberegningen når uttaket «har kunnet tas i bruk». Etter Skatteverkets mening vil et slikt begrep være oppfylt ved overtagelse av eiendommen eller når den kan brukes i samsvar med sitt formål.<sup>84</sup> Dette vil være uavhengig av om noe arbeid gjenstår, som for eksempel hagearbeid, gangveier mv. Når det gjelder større prosjekter i egen regi som ferdigstilles i deler hvilket suksessivt kan tas i bruk fra avsatte formål, skal innrapporteringstidspunktet anses inntrådt for de tjenestene som har blitt uttatt for den ferdigstilte delen. Det skal også betales uttaksskatt for ombygging og vedlikehold etter ML kap. 2 § 7 første ledd. Imidlertid omfatter ikke reglene i ML kap. 13 § 13, ombygging og vedlikehold. Det kan by på utfordrende grensedragning å skille mel-

---

<sup>83</sup> Karnov nettutgave – lovkommentar ML (1994:200), 13 kap § 13 av Marianne Svanberg

<sup>84</sup> Svensk Handledning för mervärdesskatt 2012, kapitel 20.5.5

lom ombygging og reparasjoner/vedlikehold. Etter skatteverket mening er det karakteren av det utførte arbeidet som er avgjørende.

I den svenske merverdiavgiftsretten er både reparasjoner og vedlikehold uttrykkelig omfattet av den svenske uttaksavgiften.

Norsk og svensk rett inneholder på dette felt de samme prinsipper, men inneholder enkelte ulikheter. I svensk rett er vedlikehold et arbeid som skal uttaksberegnes. Dette er ulikt i norsk rett, med de uklarheter som er gjennomgått ovenfor. Dermed vil svensk rett omfatte mer, men vil være lettere å anvende. Tidspunktet for beregningen av merverdiavgift er noe ulikt. Hovedregelen i begge rettssystemer er at merverdiavgift beregnes etter hvert som tjenesten ytes. Imidlertid er det et unntak i svensk rett når det gjelder nybygging, tilbygging eller ombygging, hvor merverdiavgift beregnes når dette tas i bruk.

Driver virksomheten ikke med noen utadrettet byggevirksomhet skal det ikke beregnes uttak etter ML kap 2 § 7. I stedet kan det beregnes uttak etter reglene i ML kap. 2 § 8.<sup>85</sup> Denne regelen kan sammenlignes med den norske ordningen med uttak etter mval. § 3-26. Et eksempel for uttak etter ML kap. 2 § 8 er der virksomheten kun består i besittelse av egne eiendommer.<sup>86</sup> Etter ML kap. 2 § 8 første ledd kommer uttaksbestemmelsen til anvendelse ved utførelse av visse tjenester etter annet ledd. Etter 2. ledd første punkt omfatter dette bygg og anleggsarbeider, inkludert reparasjoner og vedlikehold. Etter andre punkt omfattes tegning, prosjektering, konstruksjon eller andre lignende tjenester. Etter tredje punkt omfattes lokal rengjøring, vinduspuss, rengjøring og annen eiendomsskjøtsel. ML kap. 2 § 8 kommer kun til anvendelse dersom lønnskostnadene for tjenestene under beskatningsåret overstiger kr. 300 000, innregnet skatter og avgifter som baser seg på lønnskostnadene, hvilket vil inkludere arbeidsgiveravgift mv. Formålet med denne bestemmelsen er

---

<sup>85</sup> Svensk Handledning för mervärdesskatt 2012 Kapitel 20.1

<sup>86</sup> Svensk Handledning för mervärdesskatt 2012 - Kapitel 20.6.1

å oppnå konkurransenøytralitet.<sup>87</sup> Eiendomsforvaltning inneholder flere ulike oppgaver. For store institusjoner, som for eksempel kommuner, er det derfor ikke uvanlig at de utfører så å si alle eiendomsforvaltningsoppgaver selv med egne ansatte. En eier som handler lignende tjenester av andre må derimot betale merverdiavgift. Som hovedregel er ikke merverdiavgiften fradragsberettiget hos boligeieren og den blir derfor en kostnad for eieren. Uttaksreglene vil derfor sikre konkurransenøytralitet i valget mellom å kjøpe tjenesten og å gjøre den selv.

### **3.5 Dansk rett**

Utgangspunktet i dansk rett er at merverdiavgift etter momsloven § 5 stk. 3 skal beregnes der tjenesten er uttatt til privat bruk eller for øvrig virksomhetens uvedkommende formål. Dette betyr at tjenester som utgangspunkt kan overføres avgiftsfritt til en ikke-registreringspliktig del av virksomheten. Etter momsloven § 13 er omsetning og utleie av fast eiendom unntatt merverdiavgift, altså utenfor den registrerte del av virksomheten.

For å unngå konkurransevridning mellom oppføring av bygg i fremmedregi og i egenregi, er det i dansk rett særbestemmelsen i momsloven § 5 stk. 4 som gjelder «byggeri mv.». Momsloven § 5 stk. 4 skal sees i sammenheng med de særlige byggemomsreglene i momsloven §§ 6 og 7. Reglene i momsloven §§ 6 og 7 omtales som «pålægsmoms». Disse reglene omfatter oppføring av bygninger mv. for egen regning, og ikke bygg- og anleggsvirksomheters uttak av byggevirksomhet.

Etter momsloven § 5 stk. 4 skal byggevirksomheter likevel betale uttaksavgift på uttak av varer og ytelser i forbindelse med byggevirksomhet til formål som ikke vedrører den registrerte virksomhetens leveranser. Virksomheter som er såkalte «blandete virksomheter», hvilket innebærer at de har både momspliktig så vel som momsfri omsetning, vil bestem-

---

<sup>87</sup> Svensk Handledning för mervärdesskatt 2012 - Kapitel 20.6.1

melsen ha en spesiell betydning for.<sup>88</sup> Hvis varer er innkjøpt med momsfradrag sikrer bestemmelsen at det betales moms.

Momsloven § 5 stk. 4 sier at «med levering mod vederlag sidestilles udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri m.v. til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer». Aktivitetene «byggerier mv.» skal forstås bredt.<sup>89</sup> Dette vil si blant annet prosjektering, håndverksarbeid i forbindelse med oppføring av fast eiendom, ombygging og modernisering, samt reparasjon og vedlikehold. I tillegg omfatter den det danske begrepet byggeadministrasjon samt anleggsarbeid, herunder arealutvikling av tomter.<sup>90</sup>

Etter momsloven § 6 skal det betales avgift når «der for egen regning på egen, lejet eller lejers grund opfører bygninger til salg eller udlejning, eller som på egne eller lejede bygninger udfører ombygnings- eller moderniseringsarbejde med henblik på salg eller udlejning, hvis den pågældende eller dennes ansatte udfører arbejde ved projekteringen, opførelsen eller ombygnings- eller moderniseringsarbejdet». Bestemmelsen må sees i sammenheng med unntaket for momsplikt for salg og utleie av fast eiendom, jf. momsloven § 13. Det vil etter denne regelen unngås at byggevirksomhet for salg og utleie kan oppføres delvis momsfritt.<sup>91</sup> Videre er det et vilkår til at det er den avgiftspliktige «person» eller dennes ansatte som utfører arbeidet med prosjekteringen, oppføringen, ombyggingen eller moderniseringsarbeidet. Det virksomheten kjøper av andre entreprenører får de ikke fradrag for, jf. momsloven kapittel 9, og de vil dermed bli avgiftsbelagt som en sluttbruker. Etter momsloven § 6 stk. 1 2.pkt. presiseres det at det ikke skal betales uttaksavgift når bygningen etter oppføringen, ombyggingen eller moderniseringsarbeidet anvendes til privat bruk, med

---

<sup>88</sup> Jørgensen (2007) side 210

<sup>89</sup> Jørgensen (2007) side 212

<sup>90</sup> Den juridiske vejledning 2013-1, D.A.4.3.5 Udtagning af varer og ydelser ved byggeri mv. § 5, stk. 4

<sup>91</sup> Jørgensen (2007) side 232

mindre det er som et ledd i næring eller ervervsmessig utleie. Derimot hvis det er til privat bruk, vil momsloven § 5 stk. 4 kunne komme til anvendelse.

Etter momsloven § 6 skal det betales avgift ved oppføring mv. med hensyn til salg. Ved virksomhetens eget bruk, i motsetning til salg eller utleie, skal det betales avgift etter momsloven § 7.<sup>92</sup>

Videre er det kun bygninger, ikke annen fast eiendom, som er omfattet etter disse bestemmelsene.<sup>93</sup> Opparbeiding av for eksempel parkeringsarealer vil ikke være omfattet av momsloven § 6, men kan være omfattet av momsloven § 5 stk. 4, hvis det skjer til formål som er den registreringspliktige virksomhet uvedkommende. Med oppføring menes at det er byggearbeidet og prosjekteringsarbeidet som er omfattet, hvilket også omfatter arkitekt- og ingeniørarbeid og tomteutvikling.<sup>94</sup> Det stilles ingen krav til at arbeidet faktisk fullføres.

I tillegg er reparasjoner og vedlikeholdsarbeider omfattet, såfremt det har en samlet verdi over 100 000 kr årlig.

I dansk rett skal de arbeidsytelser og materialer som medgår i forbindelse med byggingen medregnes i momsgrunnlaget i den perioden de er utført.<sup>95</sup> En kan således ikke utsette momsbetalingen til bygget er solgt eller lignende.

Ser man den danske retten opp mot den norske fremkommer det at både de fysiske og ikke-fysiske arbeider er omfattet. Både ombygging og modernisering er omfattet av uttaksavgiften. I motsetning til norsk rett er både reparasjoner og vedlikehold omfattet av plikten til å

---

<sup>92</sup> Karnovs Lovsamling Momsloven, § 7 note 28

<sup>93</sup> Den juridiske vejledning 2013-1, DA, D.A.21.3.4.3.1 Opførelse, ombygning eller modernisering af bygninger til salg eller udlejning ML § 6

<sup>94</sup> Den juridiske vejledning 2013-1 DA, D.A.21.3.4.3.1 Opførelse, ombygning eller modernisering af bygninger til salg eller udlejning ML § 6

<sup>95</sup> Den juridiske vejledning 2013-1 - D.A.21.3.4.5 Tidspunkt for beregning af moms

betale uttaksavgift, såfremt det er noe virksomheten driver med og kostnaden overstiger 100 000 kroner. Dette medfører da at de som velger å kjøpe reparasjon og vedlikeholdstjenester fra andre stilles likt med de som velger å utføre tjenestene selv. Ved å angi en beløpsgrense, blir det mindre skjønnsomt enn et vilkår som går ut på om det er påkostning eller vedlikehold.

## 4 Avslutning

Uttaksreglene skal fremme et konkurransenøytralt merverdiavgiftssystem. Dette er gjennomført også for bygg- og anleggsbransjen ved hjelp av visse spesialregler.

Ved revisjonen av uttaksreglene i 2006-2007 uttalte FIN at det bl.a. var en målsetning at regelverket, i tillegg til å være konkurransenøytralt, ikke skulle være unødvendig komplisert, gi opphav til unødvendige terskelvirkninger eller avgiftstilpasninger. Innen bygg- og anleggsbransjen må det kunne sies at regelverket er komplisert, med flere uklarheter på viktige områder. Videre er det åpnet for tilpasninger i flere tilfeller.

Reglene er grunnleggende konkurransenøytrale da det sørges for avgiftsnøytralitet uavhengig av om varer og tjenester kjøpes av andre eller om det tas ut av egen virksomhet, slik som ved at entreprenøren må betale merverdiavgift der han tar ut materialer og arbeidstjenester, til sitt eget hus, av sin egen bedrift.

En skjevhet i systemet som er relativt synlig er der en som driver enkeltpersonsforetak må betale merverdiavgift på eget arbeid som tas ut til eget bruk, men merverdiavgift unngås dersom han driver den samme næring gjennom et aksjeselskap. Om dette kan sies å fremme et konkurransenøytralt merverdiavgiftssystem er tvilsomt. Videre er det ikke ønskelig at merverdiavgiftssystemet skal brukes til tilpasninger. På dette området er det et incentiv til å velge en annen organiseringsform med bakgrunn i merverdiavgiftssystemet. Om dette er noe som faktisk forekommer, vet jeg ikke. Det kan her tillegges at skatteretten skiller mellom hva en person gjør i sin fritid kontra arbeidstid. Denne eller lignende justeringer hadde også vært mulig på merverdiavgiftens område.

Regelverket er komplisert, noe som fører til negative effekter for næringsdrivende. Et komplisert regelverk medfører høye kostnader til å forholde seg til dette på en korrekt måte. Det er lett for næringsdrivende å trå feil. Dessuten vil næringsdrivende kunne ha problemer med å forutberegne sin rettsstilling, slik som ved prosjektering av et byggeprosjekt hvor det er usikkert om oppføringen vil bli gjennomført.



En annen følge av det kompliserte regelverket er at eventuelle feil kan være vanskelige å oppdage for Skatteetaten, noe som kan være uheldig for konkurransen i bransjen.

Dessuten vil et vanskelig regelverk gjøre det utfordrende for Skatteetaten å holde en lik praksis i hele landet. Som eksempel kan nevnes tolkningen av hva som anses omfattet av vilkåret «oppføring» av bygg og anlegg. Ulike tolkninger vil kunne medføre forskjellsbehandling. Det må her tillegges at verdien av prosjekter innen bygg- og anleggsbransjen ofte er store, dermed vil merverdiavgiftsbeløpene være betydelige, det enkelte spørsmål vil derfor være av stor betydning.

Selv om regelverket er komplisert er det mye som tyder på at det ikke er noen gode alternativer til et komplisert regelverk. Regelverket har vært gjenstand for flere endringer og revisjoner, men det er ikke kommet opp noen ideelle løsninger på et enkelt regelverk. Svensk og dansk rett inneholder i hovedsak de samme mekanismene som i norsk rett, noe som viser at heller ikke disse landene har klart å unngå et komplisert regelverk. Mer rettspraksis på området, eller annen klargjøring i form av autorative rettskilder, vil kunne medføre en økt klarhet for noen av problemstillinger som anses usikre på området.

Regelverket må anses som nødvendig. Selv om regelverket ikke fullt ut er konkurransenøytralt eller har fjernet alle muligheter for regeltilpasninger, har reglene vist at det i all hovedsak har oppnådd disse formålene. Uttaksreglene er på den bakgrunn helt nødvendige i dagens merverdiavgiftssystem.

Til slutt kan det stilles spørsmål ved om fravær av regelen er en mulig løsning. Under forutsetning av at fast eiendom ikke blir en del av merverdiavgiftsområdet, vil fravær av uttaksregler medføre at man må anse entreprenører innen bygg- og anleggsbransjen som sluttbrukere. Da ville disse ikke fått fradrag for innkjøp, men den merverdi som skapes ville heller ikke blitt avgiftsbelagt. Dette ville ført til store konkurransevidringer, særlig mellom egenregi og fremmedregi. Dessuten ville dette ført til tap av inntekter for staten.

## **5 Litteraturliste**

### **5.1 Lover og forskrifter**

- Lov 2009-06-19 nr. 58: Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- Lov 1999-03-26 nr. 14: Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- Lov 1969-06-19 nr. 66: Lov om merverdiavgift
- For 2009-12-15 nr. 1540: Forskrift til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)

### **5.2 Norske offentlige dokumenter**

- Prop. 1 LS (2012–2013) Skatter, avgifter og toll 2013
- Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.
- Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsreformen 2001)
- Ot.prp. nr. 32 (1972-1973) Om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer m.v.
- Ot.prp. nr. 26 (1970-1971) Om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer m.v.
- Innst.O. nr. 94 (2006-2007) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- Innst.O. nr. 51 (1972-1973) Innstilling fra finanskomitéen om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer m.v.
- Skattedirektoratets fellesskriv til fylkesskattekontorene av 8. mai 2002

### **5.3 Litteratur**

- Eckhoff, Torstein, Rettskildelære. 5. utgave ved Jan E. Helgesen. Oslo, 2001
- Gjems-Onstad, Ole og Kildal Tor S, MVA-kommentaren. 4. utgave. Oslo, 2011

- Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S. Lærebok i merverdiavgift – merverdiavgiftsloven 2009. 3 utgave. Oslo, 2011
- Kristoffersen, Trond, Merverdiavgift lærebok. Bergen, 2011
- Refsland, Thor og Alvsåker, Hilde, Lærebok i merverdiavgifts – innføring i merverdiavgiften. Oslo, 2010
- Refsland, Thor, Merverdiavgift og investeringsavgift bygge- og anleggsvirksomhet. Oslo, 1997
- Skattedirektoratet, Merverdiavgiftshåndboken 2012. 8 utgave. Oslo, 2012
- Zimmer, Fredrik, Lærebok i skatterett. 6 utgave. Oslo, 2009

## **5.4 Praksis**

### **5.4.1 Rettspraksis**

- Rt. 2003 s. 1821
- Rt. 1996 s. 51
- Rt. 1985 s. 93
- Rt. 1966 s. 1149
- RG-2007-802, Steen Eiendom, (høyesteretts kjæremålsutvalg nektet anken fremmet, 25. mai 2007)
- Oslo byrett i dom 15. september 1978

### **5.4.2 Forvaltningspraksis**

- KMVA-2009-6290
- KMVA-2007-6030
- BFU-2009-9
- BFU-2008-18

## 5.5 Svensk, dansk og internasjonale kilder

### 5.5.1 Svensk rett

#### 5.5.1.1 Lov

- SFS 1994:200 Mervärdesskattelag (1994:200)

#### 5.5.1.2 Forarbeider

- Prop. 1994/95:57 om Mervärdesskatten
- Prop. 1993/93:99 om ny mervärdesskattelag

#### 5.5.1.3 Litteratur

- Skatteverket, Svensk Handledning för mervärdesskatt, 2012, Stockholm.  
<http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800067721/1333527183747/SKV+553+utg%C3%A5va+23+Handledning+f%C3%B6r+merv%C3%A4rdesskatt+2012%2C+del+1.pdf>  
og  
<http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800067722/1333527231441/SKV+554+utg%C3%A5va+7+Handledning+f%C3%B6r+merv%C3%A4rdesskatt+2012%2C+del+2.pdf>
- Karnov Group, Gällande författningar, med lagkommentarer, Mervärdesskattelag (1994:200). Sitert januar 2012.  
<http://juridik.karnovgroup.se/document/529588/1?versid=146-1-2005>

### 5.5.2 Dansk rett

#### 5.5.2.1 Lov

- Lovbekendtgørelse 2011-03-28 nr. 287 om merværdiafgift, (momsloven)

#### 5.5.2.2 Litteratur

- Skatteministeriet, Den juridiske vejledning 2013-1. København, 24 jan 2013,  
<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=2061822&chk=206519#1921126>

- Jørgensen, Lars Loftager, Børge Aagaard Pedersen og Lars Rasmussen, Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger. 5. utgave. København, 2007

### 5.5.3 EU-rett

#### 5.5.3.1 Direktiver

- Rådsdirektiv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet)

## 5.6 Nettdokumenter

- Bokmålsordboken, <http://www.nob-ordbok.uio.no>
- Stig Flesland i Skattebetaleren (09/08/2012)  
[www.skatt.no/skattebetaleren/arkiv1/bygget-egen-hytte-fikk-momssmell](http://www.skatt.no/skattebetaleren/arkiv1/bygget-egen-hytte-fikk-momssmell)